



Ministerio de
Economía
y Finanzas

SAEZ MONTOYA Samuel Luis FAU
20131370645 soft
Fecha: 21/07/2026 10:23:42
Motivo: En señal de conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

EXPEDIENTES N° : 16306-2024 y 16310-2024
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de julio de 2026

VISTAS las apelaciones interpuestas por , con R.U.C. N° , contra las Resoluciones N° 602 y N° 610, emitidas el 23 y 24 de octubre de 2024 por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 483 a N° 496, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018 y fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 541 a N° 565, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019 y, la Resolución de Multa N° 483, girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 149 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2026-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, procede la acumulación de los procedimientos seguidos con los Expedientes N° 16306-2024 y N° 16310-2024, al guardar conexión entre sí.

Resolución N° 602

Que la recurrente manifiesta que el Test de Beneficio previsto en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, solo podrá verificarse en la medida que primeramente se hayan confirmado los requisitos antes listados, como por ejemplo, la fehaciencia o causalidad de la operación.

Que agrega que resulta contradictorio sustentar simultáneamente el reparo bajo los requisitos de fehaciencia y la causalidad, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2697-5-2017 y N° 08866-3-2022 y la Casación N° 98-2022-Lima; añade que el Test de Beneficio solo podrá verificarse en la medida que se hayan confirmado diversos requisitos, entre ellos, la causalidad y la fehaciencia de una operación y que este test está vinculado con la deducibilidad del costo o gasto que representa el servicio intragrupo, no con su valoración, por lo que la Administración incurre en error al sostener que el Test de Beneficio forma parte de la regulación de las normas de valor de mercado.

Que refiere que la Administración no puede exigir la presentación de documentación de terceros, tal como costos y gastos del proveedor, como requisito para permitir la deducción del servicio intragrupo, por cuanto ello implicaría la vulneración del derecho a probar, para tal efecto invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8148-4-2019 y la Casación N° 4946-2019-Lima; añadiendo que la evaluación de la cuantificación de la contraprestación por el servicio presupone la existencia del servicio mismo.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

VELASQUEZ LOPEZ
RAYGADA Pedro
Enrique FAU
20131370645 soft
Fecha: 21/07/2026
10:13:44
Motivo: Soy el autor
del documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

VILLANUEVA AZNARAN Lily
Ana FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/07/2026 10:02:23
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645
soft
Fecha: 21/07/2026
10:14:41
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que arguye que la apelada incurre en error al pretender subsumir la efectiva prestación del servicio en el Test de Beneficio, dado que se trata de dos requisitos distintos en alcance y temporalidad, por lo que el reparo debe ser dejado sin efecto, máxime si en ningún extremo de la fiscalización se cuestionó la fehaciencia de los servicios en el marco del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como tampoco se cuestionó la realidad de la operación en el marco de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que aduce que se ha vulnerado el derecho a la defensa.

Que alega que la presentación de información sobre los costos y gastos del proveedor presupone que el servicio fue efectivamente prestado, por lo que el reparo debe ser dejado sin efecto; agrega que realizar cuestionamientos sobre la conformación de los gastos y costos del proveedor, la cual es una información que sí fue exhibida, supone aceptar que el servicio sí fue prestado, a la vez que indica que la determinación del valor de mercado de un servicio es un paso posterior a la comprobación de la efectiva realización de la operación, dado que no se podría revisar la determinación del valor de mercado de una operación no real, para lo cual invoca la Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 05376-1-2020 y Nº 03255-1-2023; añadiendo que en el ejercicio 2018 no estuvo vigente ninguna norma que haya precisado el detalle de la documentación de los costos y gastos incurridos por el proveedor que se deba presentar.

Que en cuanto al cuestionamiento de la Administración a los comprobantes de pago presentados respecto a exigir que estos tengan en su glosa el detalle de los servicios recibidos, manifiesta que no constituye una obligación legal y desconoce la información relacionada con los comprobantes de pago presentados; añade que con relación a los contratos y especificaciones del servicio es incorrecto sostener que para sustentar el Test de Beneficio, se debe contar con órdenes de compra, de venta o con un registro de tales documentos; agrega que no pretende sustentar los servicios recibidos con los registros contables, lo que pretende es que sean útiles para el sustento del gasto, siempre que sean valorados de manera conjunta con las demás pruebas; asimismo, señala que la Administración ha reducido el sustento de su observación a los correos electrónicos y documentos asociados presentados, a la falta de identificación de los trabajadores involucrados que los envían y reciben, así como la falta de identificación de los entregables de los servicios en dichos correos, como motivo para no valorar dichas pruebas, contraviniendo su derecho a la prueba.

Que menciona que los correos electrónicos y documentos asociados son medios probatorios idóneos que en valoración conjunta con la demás documentación probatoria, sustentan debidamente el cumplimiento del Test de Beneficio; agrega que sí ha cumplido con presentar información relacionada con los costos y gastos del proveedor, según el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta que no tenía reglamentación en el ejercicio 2018; adicionalmente, refiere que en cada una de las conclusiones planteadas por la Administración se evidencia que la valoración efectuada sobre los medios probatorios no ha sido realizada mediante una valoración conjunta y con apreciación razonada, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02289-4-2003, Nº 06368-1-2003, Nº 03809-8-2017, Nº 04020-1-2019, Nº 04932-4-2019, Nº 05809-9-2019, Nº 1313-8-2010 y Nº 01307-5-2015.

Que respecto a la aplicación de la Tasa Adicional, argumenta que la Administración no ha sustentado la existencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario y su fundamento no es el de constituir un ajuste secundario en tanto no existe ningún ajuste primario de precios de transferencia que le de origen; agrega que la Administración tiene pleno conocimiento de quiénes son los destinatarios de los desembolsos realizados, los cuales son los proveedores y

, para tal efecto cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08531-4-2019 y Nº 08748-1-2009; añadiendo que si bien los desembolsos fueron realizados a favor de las empresas vinculadas y

, estas no son sus accionistas, por lo que tampoco procede la aplicación de la Tasa Adicional; citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10502-9-2021, Nº 15452-1-2011 y Nº 11869-1-2008.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que mediante escritos ampliatorios del recurso de apelación de 23 de diciembre de 2024, 26 de enero y 15 de abril de 2026 (folios 1 a 80 del documento adjuntado al Expediente Nº 86, folios 1 a 75 del documento adjuntado al Expediente Nº 88 y folios 1 a 9 del documento adjuntado al Expediente Nº 90 del Expediente Nº 16306-2024), se aprecia que la recurrente se ratifica en los argumentos expuestos en su escrito de apelación, así como nuevamente invoca el análisis de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, a la vez que refiere que está presentando información adicional relacionada a la identificación de los trabajadores de los proveedores que participaron en la prestación de servicios y su presencia en la planilla de las empresas proveedoras, la cual no fue presentada oportunamente debido a una causa no imputable a ella, para lo cual invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06583-1-2024.

Que, asimismo, solicita la nulidad de la Resolución de Determinación Nº 483, alegando que únicamente se refiere a la supuesta no acreditación de la efectiva prestación de los servicios en virtud del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que un motivo distinto y adicional como la falta de evidencia de los costos y gastos del proveedor y los criterios de asignación de estos, no puede considerarse parte de la motivación del referido valor, por tanto, manifiesta que la Administración quedó vinculada a su declaración de voluntad tal cual fue recogida en dicha resolución de determinación, por lo que la apelada no podría incorporar un fundamento del reparo no contemplado en el valor ni emitir pronunciamiento sobre aquel.

Que, adicionalmente, manifiesta que la normativa de protección de datos de Noruega prohíbe la divulgación de información que permita identificar a empleados de los proveedores observados, los cuales se encuentran constituidos en dicho país; para tal efecto, refiere que está presentando como sustento el informe legal elaborado por la firma noruega .

Que, mediante escrito ampliatorio de apelación de 1 de junio de 2026 (folios 1 a 18 del documento adjuntado al Expediente Nº 103 del Expediente Nº 16306-2024), la recurrente mencionó que no corresponde atribuir la calidad de "partes vinculadas" a empresas por el solo hecho de pertenecer a un Estado extranjero, toda vez que las entidades estatales persiguen fines públicos y de política macroeconómica, careciendo de la lógica corporativa de maximización de beneficios privados o de esquemas de traslado de utilidades para erosionar la base imponible que es el que resultaría natural en esquemas empresariales de capitales privados, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04431-9-2024, Nº 05824-1-2024, Nº 05558-3-2024 y Nº 06076-4-2024; agregando que el Estado Noruego, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Pesca- es el titular directo de , entidad que a su vez posee el control directo de , siendo que esta última es propietaria directa de : AS e indirecta de la compañía; por lo tanto, manifiesta que el Estado Noruego mantiene la propiedad directa o indirecta de , y en última instancia de la compañía.

Que, mediante escrito de alegatos de 9 de junio de 2026 (folios 1 a 30 del documento adjuntado al Expediente Nº 107 del Expediente Nº 16306-2024), la recurrente reitera los argumentos expuestos en su escrito de apelación, a la vez que presenta en formato PDF diversas alegaciones expuestas en la diligencia del informe oral.

Que, asimismo, mediante escrito ampliatorio de apelación de 7 de julio de 2026 (folios 1 a 7 del documento adjuntado al Expediente Nº 110 del Expediente Nº 16306-2024), la recurrente señala que la referencia al inciso i) del artículo 32-A como base legal de la acotación debe interpretarse de manera sistemática y concordante con la motivación expresamente desarrollada por la propia Administración en la resolución de determinación impugnada; por tanto, no puede ampliarse el fundamento del reparo en etapa posterior, ni menos aún durante el informe oral, para incorporar cuestionamientos que no formaron parte de la motivación del acto administrativo impugnado; para lo cual invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 6314-3-2026, que refiere que cuando la Administración sustenta el reparo únicamente en la falta de acreditación de la



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

prestación efectiva del servicio, no puede posteriormente pretender que se analicen los otros requisitos del inciso i) del artículo 32-A de la LIR que no fueron materia de motivación en la resolución de determinación.

Que, por su parte, la Administración señala que producto del procedimiento fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, reparó la deducción del costo y/o gasto por los servicios recibidos de la empresas vinculadas . i y , al no haberse acreditado la efectiva prestación de los servicios, en virtud de lo establecido en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por los importes de S/ 12 016 132,00 y S/ 803 979,00, respectivamente; agregando que emitió resoluciones de determinación por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018 sin haber realizado reparos a la autodeterminación efectuada por la recurrente; adicionalmente, indica que reparó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018, por los referidos gastos acotados.

Que mediante escrito de alegatos de 9 de junio de 2026 (folios 1 a 15 del documento adjuntado al Expediente Nº 103 del Expediente Nº 16306-2024), la Administración reitera sus argumentos expuestos en la resolución apelada.

Que, en autos se aprecia que mediante la Carta de Presentación Nº 0-01 SUNAT¹ y el Requerimiento Nº 183 (folios 1, 5 y 6 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16306-2024), la Administración le comunicó a la recurrente el inicio del procedimiento de fiscalización parcial de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, en donde se emitieron adicionalmente los Requerimientos Nº 746 y Nº 671, junto con sus respectivos resultados (folios 460 a 466, 525 a 584, 586 a 645 y 889 a 1030 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16306-2024).

Que, asimismo, mediante Carta de Presentación Nº 0-01 SUNAT² y el Requerimiento Nº 632 (folios 1, 5 y 6 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 75 del Expediente Nº 16306-2024), la Administración le comunicó a la recurrente la ampliación de dicho procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018; procedimiento de fiscalización que continuó con la notificación de los Requerimientos Nº 261, Nº 348, Nº 373, Nº 374, Nº 464, Nº 667, Nº 459 y Nº 540 y sus respectivos resultados (folios 1042 a 1069, 1329 a 1444, 1501 a 1523, 1550 a 1552 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16306-2024 y folios 35 a 39, 44 a 63, 373 a 383, 405 a 408, 2807 a 2860, 2865 a 2888 y 2898 a 2919 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 75 del Expediente Nº 16306-2024), efectuando reparos al Impuesto a la Renta a la deducción del costo y/o gasto de y , debido a que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios, en virtud de lo regulado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, aplicó la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta en diciembre de 2018, a la vez que emitió valores por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, lo que conllevó la emisión de las Resoluciones de Determinación Nº 483 a Nº 496 (folio 1 de los documentos adjuntados a los Expedientes Nº 43, Nº 45, Nº 47, Nº 49, Nº 51, Nº 53, Nº 55, Nº 57, Nº 59, Nº 61, Nº 63, Nº 65, Nº 67 y Nº 69 del Expediente Nº 16306-2024).

¹ Según Orden de Fiscalización Nº 16306-2024).

750 (folio 3 del documento adjuntado al Expediente Nº 74 del Expediente de Nº

² Según Orden de Fiscalización Nº 16306-2024).

970 (folio 3 del documento adjuntado al Expediente Nº 75 del Expediente Nº



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que el asunto materia de controversia consiste en verificar si los reparos contenidos en los valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación Nº

483 - Impuesto a la Renta del ejercicio 2018

Deducción del costo y/o gasto por los servicios recibidos de sus partes vinculadas y por los que la contribuyente no acreditó la efectiva prestación de los servicios, en virtud de lo regulado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta

Que en el Anexo Nº 02 de la Resolución de Determinación Nº 483 (folio 2 del documento adjuntado al Expediente Nº 43 del Expediente Nº 16306-2024), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, se aprecia que la Administración reparó la deducción del costo y/o gasto por los servicios recibidos de sus partes vinculadas y , por los que la contribuyente no acreditó la efectiva prestación de los servicios, en virtud de lo regulado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, consignando como fundamento el punto único del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 261 y, el punto 3 de los Anexos Nº 01 y Nº 02 al Resultado del Requerimiento Nº 540; consignando como base legal el numeral 4 del artículo 32 e, incisos a) e i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por S/ 12 820 111,00.

Que según el artículo 32³ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, 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 al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que la norma citada agrega en su numeral 4 que, a efecto de la referida ley, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se considera valor de mercado 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 en 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.

Que 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 el inciso a) del referido artículo 32-A modificado por Decreto Legislativo Nº 1112, disponía que en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que alude el numeral 4 del artículo 32 citado, las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, solo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que

³ Según texto aplicable al caso bajo análisis.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

Que el inciso i) del citado artículo 32-A de dicha ley, incorporado por Decreto Legislativo N° 1312⁴, señalaba que, sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de servicios sujetos al ámbito de aplicación del inciso a), el contribuyente debe cumplir el Test de Beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.

Que, adicionalmente, el referido inciso i) refería que la documentación e información proporcionada debe evidenciar la prestación efectiva del servicio, la naturaleza del servicio, la necesidad real del servicio, los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos. En caso de cambiar de criterio de asignación, el contribuyente debe justificar la razón y/o necesidad de dicho cambio.

Que mediante el **punto 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 261** (folios 1042 a 1066 de los documentos adjuntados al Expediente N° 74 del Expediente N° 16306-2024), la Administración dio cuenta que en toda la documentación proporcionada durante el procedimiento de fiscalización y de conformidad con el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, anotó que la recurrente no proporcionó documentación que acredite y/o sustente en el contexto del cumplimiento del Test de Beneficio, la efectiva prestación de los servicios, ni la naturaleza del servicio, ni la necesidad del servicio, ni los costos y gastos del prestador del servicio, ni los criterios de asignación de los mismos, ni el cumplimiento del Test de Beneficio, por los servicios recibidos de sus partes vinculadas y detallados en el Cuadro N° 01 de dicho requerimiento, referidos a servicios administrativos recibidos por tales proveedores (folios 1043 a 1048 de los documentos adjuntados al Expediente N° 74 del Expediente N° 16306-2024); por tanto, solicitó a la recurrente que, en caso tuviera una opinión en contrario, acreditase con documentación sustentatoria (en formatos PDF, Word, "Excel"), la efectiva prestación de los servicios, la naturaleza de los servicios, la necesidad real de los servicios, los costos y gastos del prestador del servicio, los criterios de asignación de los mismos y el cumplimiento del Test de Beneficio por los servicios recibidos detallados en dicho cuadro, por el importe total de S/ 12 820 111,00, siendo que de no sustentar el reparo determinado en el presente punto, se procedería a adicionar dicho importe a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018.

Que a través del **punto 01 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 261** (folios 1329 a 1440 de los documentos adjuntados al Expediente N° 74 del Expediente N° 16306-2024), la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente bajo los Expedientes N° 745 y N° 039, y dejó constancia que durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente, por los servicios de gestión generales, servicios de soporte HS, servicios de gestión generales y servicios informáticos, prestados por el proveedor, así como por los servicios operativos y servicios de gestión de riesgos prestados por el proveedor, proporcionó comprobantes de pago que no permitieron determinar la naturaleza de los servicios prestados, debido a que hacían referencia al contrato y/o al documento denominado "Especificación de prestación del servicio 2018" en donde se señaló la totalidad de servicios que podrían prestarse, sin embargo, no establece cuáles son los servicios exactamente prestados a la recurrente.

⁴ Publicado el 31 de diciembre de 2016, el cual entró en vigor a partir del 1 de enero de 2017.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que agregó que la recurrente no proporcionó los requerimientos operativos generales que permitieran determinar la naturaleza del servicio prestado, toda vez que no proporcionó las órdenes de compra, horas utilizadas en la prestación del servicio, las tarifas horarias y demás procedimientos de conformidad con la política y procedimiento para transacciones internas de la recurrente, según lo establecido en el contrato; por tanto, indicó que la recurrente no proporcionó el detalle de los servicios efectivamente prestados, motivo por el cual mencionó que aquella no proporcionó la documentación que demostrase la naturaleza de cada uno de los servicios de los comprobantes de pago observados.

Que, asimismo, señaló que ni los comprobantes de pago, ni los contratos, ni los documentos denominados "especificación de prestación de servicios", permitieron determinar cuáles fueron los servicios prestados efectivamente, por lo que la recurrente no proporcionó la documentación que demostrase la naturaleza de cada uno de los servicios de los comprobantes de pago observados.

Que refirió que con relación al pago, al registro del gasto y a los asientos contables de los proveedores vinculados, se observó que las operaciones observadas fueron materia de deducción por la recurrente para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018.

Que con relación al archivo presentado por la recurrente que denomina "Anexo_10_Test_de_Beneficio_2018", mencionó que lo señalado por aquella no contaba con documentación sustentatoria que demostrase las afirmaciones realizadas por la recurrente, por lo que dicho documento no acreditó la naturaleza, la necesidad real del servicio, ni la efectiva prestación de los mismos.

Que en cuanto a los correos electrónicos presentados señaló que no se pudo establecer que las personas que los enviaron y los que los recibieron, correspondan a trabajadores de los proveedores observados; agregando que no señaló cuáles fueron los entregables producto de servicio, así como tampoco se pudo establecer en qué comprobantes de pago fueron incluidos.

Que añadió que no fue posible determinar a qué empresas prestaron servicios las personas señaladas en los correos electrónicos presentados; a la vez que no fue posible determinar que los proveedores y fueron los prestadores de los servicios y que los servicios indicados en los archivos fueron requeridos por la recurrente; asimismo, mencionó que al no poder identificar cuáles fueron los entregables producto de los servicios y a qué comprobante de pago emitido por los proveedores corresponde, los archivos presentados no demostraron la naturaleza, ni la necesidad real, ni la efectiva prestación de los servicios que conformaban la totalidad del monto de las transacciones registradas en el Cuadro N° 01 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° 261.

Que, asimismo, manifestó que no es prueba suficiente para acreditar la efectiva prestación de un servicio los comprobantes de pago que respalden las operaciones, su registro contable, archivos "Excel" y los contratos presentados, pues para ello es necesario que los contribuyentes acrediten la efectiva realización de los mismos directamente con sus proveedores, lo que puede sustentarse, entre otros, con informes, actas, entregables, documentos que contengan el detalle de los trabajos realizados, detalle de personal que los realizó, controles de avance, verificación y conformidad de servicio y cualquier otra documentación que pueda dar indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios señalados en los contratos y que estos sean plenamente identificables en la descripción de los servicios detallados en los respectivos comprobantes de pago emitidos por los proveedores de los servicios.

Que, respecto a la documentación presentada con ocasión del Requerimiento N° 261, bajo los Expedientes N° 745 y N° 039 (folios 1326 y 1328 de los documentos adjuntados al Expediente N° 74 del Expediente N° 16306-2024), refirió que en cuanto a los contratos presentados por la recurrente, la Administración refirió que aquella indicó que los contratos celebrados consisten en acuerdos marco que se firman con distintas empresas del alrededor del mundo y que, para tal efecto, cada contrato se encuentra acompañado del documento adicional



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

denominado "Especificación de Prestación del Servicio" en el cual se brinda mayor detalle del alcance del contrato y de los servicios brindados, siendo que ambos siempre debían ser leídos de manera conjunta a fin de conocer el alcance de los servicios brindados a la recurrente.

Que refirió que, si bien es cierto, la recurrente proporcionó los contratos, así como el documento adicional señalado en su escrito, recalcó que los contratos, así como el documento adicional donde señalaban la totalidad de servicios que podrían prestarse, no señalaban cuáles fueron los servicios prestados por los que se emitieron los comprobantes de pago observados.

Que, asimismo, anotó que en el numeral 6 de los contratos presentados, denominado "Requerimientos operativos de los contratos", se observaron obligaciones para la formalización de los servicios, por parte de la recurrente, como son órdenes de compra, las cuales debían ser registradas en los sistemas y, por parte del proveedor, órdenes de venta, las mismas que también debían ser registradas en los sistemas; además, indicó que los proveedores debían asegurarse de que se registrasen las horas utilizadas en la prestación de los servicios en hojas de tiempo adecuadas y se reporten correctamente; añadió que a pesar de lo señalado, la recurrente no presentó las formalizaciones indicadas en el numeral 6 del contrato tales como las órdenes de compra ni órdenes de venta ni demostró su registro en el sistema, tampoco proporcionó la información del proveedor del servicio, tales como el registro de horas utilizadas en la prestación del servicio en las hojas de tiempo ni su reporte.

Que arguyó que un contrato escrito representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado; asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades entre las partes que lo suscribieron para la adquisición de un bien o un servicio, pero no acredita por sí solo, la efectiva realización de dicha prestación; en este sentido, mencionó que en un contrato de servicios resulta importante el resultado o que éstos hayan sido prestados efectivamente, no siendo suficiente la presentación del contrato a efecto de sustentar la efectiva prestación de los servicios, ni la naturaleza de cada uno de los servicios, ni la ni la necesidad real de cada uno de los servicios.

Que argumentó que, **respecto a los comprobantes de pago proporcionados por la recurrente**, los cuales fueron emitidos por los proveedores observados, se hizo referencia a los contratos y a la especificación de prestación del servicio, información que no resulta suficiente para acreditar la naturaleza de cada uno de los servicios, ni su efectiva prestación, así como tampoco la necesidad real de estos.

Que con relación al registro contable de las operaciones proporcionados por la recurrente y documentación referida a la amortización y/o cancelación, manifestó que los asientos contables de provisión evidenciaron que los comprobantes de pago (Invoice) se encontraron anotados en los libros contable de la recurrente, deducidos como costo/gasto en el ejercicio fiscalizado, no obstante, los registros contables no resultan suficientes para acreditar que las operaciones que les dieron origen efectivamente se hayan realizado; asimismo, indicó que los asientos de amortización y cancelación donde constase que la recurrente transfirió dinero a sus proveedores vinculados constituyeron la anotación contable, sin embargo, no permitieron concluir que efectivamente se realizaron los servicios, ni la naturaleza de cada uno de los servicios, así como tampoco su necesidad real.

Que, **en cuanto a los correos electrónicos presentados**, alegó que en estos la recurrente exhibió cadenas de comunicaciones con conversaciones sostenidas indicando que los mencionados correos acreditaban los servicios de: "Asesoría Tributaria, reporte y control financiero, servicios de contabilidad global, gestión de desempeño y asesoría de riesgos, soporte y asesoría estratégica, dueño del sistema de RRHH, programa de inducción de nuevos ingresos, encuestas organizacionales, eventos de liderazgo, respuestas ante emergencias, costo de locación, Usuarios Básicos

Gobernabilidad y Estándares, Servicios de Gestión de Riesgos"; agregó que no existía certeza que los correos mostrados estén referidos a las operaciones por las cuales se emitieron los comprobantes de pago acotados.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que, adicionalmente, señaló que conforme con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones N° 13136-8-2010 y N° 01307-5-2015, la existencia de correos electrónicos conteniendo comunicaciones vinculadas a la labor contratada no constituye aisladamente prueba suficiente de la efectiva labor del servicio pactado; por tanto, manifestó que estos documentos tampoco acreditaban la efectiva prestación de los servicios, ni la naturaleza de cada uno de los servicios, ni la necesidad real de cada uno de los servicios.

Que mencionó que mediante el escrito presentado bajo el Expediente N° 745, la recurrente señaló que con las pruebas presentadas en la fiscalización que habían sido complementadas con las diversas pruebas nuevas, consistentes en correos electrónicos, presentaciones, power point, agendas de reuniones y documentos varios, quedaba acreditada la efectiva prestación de los servicios, que la naturaleza de los servicios podía desprenderse del contrato y, específicamente del documento denominado "Especificación de prestación de servicio 2018", en donde se describieron cada una de las potenciales prestaciones y, respecto a la necesidad de los servicios, esta argumentó que resultó fundamental recibir los servicios, lo que aportó y permitió mantener su buen funcionamiento, siendo beneficioso para aquella, debido a que los servicios recibidos fueron necesarios, por cuanto no contaban con departamentos o áreas capaces de hacer las labores contratadas y necesitaban mantener a su personal actualizado y capacitado.

Que señaló que la recurrente no aportó documentos en los cuales se pudiera determinar a qué servicios correspondían las facturas de compras observadas razón por la cual no se podía determinar la efectiva prestación de los servicios y los correos presentados tampoco resultaban relevantes para determinar que la prestación se brindó, considerando que no existía certeza que los correos mostrados estuviesen referidos a las operaciones por las cuales se emitieron los comprobantes de pago observados.

Que, con referencia a los costos y gastos del prestador del servicio y sus criterios de asignación, anotó que mediante escrito signado bajo el Expediente N° 745, la recurrente indicó que el alcance de la obligación documental que se había requerido (documentación de sustento de gastos de planilla, costos laborales, entre otros), no se encontraba conforme con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta; al respecto, manifestó que en virtud del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se ha establecido que a fin de evidenciar "costos y gastos incurrido por el prestador del servicio" (proveedor del servicio), el contribuyente debe presentar la documentación e información necesaria que le permitiera a la Administración Tributaria tener la certeza de los costos y gastos incurridos por sus proveedores vinculados y ; agregando que la forma en que la recurrente debió evidenciar los costos y gastos era mediante la presentación conjunta de la información y la documentación que la sustentase, sin embargo, tal como se señaló en los requerimientos y sus respectivos resultados emitidos durante el procedimiento de fiscalización, únicamente presentó hojas de cálculo y archivos en Word.

Que, adicionalmente, en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que proporcionó la documentación e información sobre los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos; mencionó que con relación a los correos electrónicos presentados, éstos debían ser evaluados en forma conjunta con otros elementos, siendo que en el presente caso resultaron insuficientes para acreditar la efectiva prestación de cada uno de los servicios prestados por los proveedores vinculados, criterio señalado por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 13136-8-2010 y 01307-5-2015; añadiendo que tal como se señaló anteriormente no se ha proporcionado documentación que sustentase los costos y gastos de los prestadores de los servicios, ni los criterios de asignación de aquellos.

Que, por lo expuesto, concluyó que la recurrente no proporcionó documentación que acreditase o evidenciase la prestación efectiva del servicio, su naturaleza, ni la necesidad real del servicio, los costos y gastos del prestador del servicio, ni los criterios de asignación de aquellos, en virtud de lo regulado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio; por lo que se procedería adicionando el importe de S/ 12 820 111,00.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que, mediante el **Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 540** (folios 1549 a 1551 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16306-2024), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el reparo efectuado en el punto 01 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 261, a efectos que presentase sus descargos.

Que a través del **punto 3 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 540** (folios 1501 a 1512 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16306-2024), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente bajo el Expediente Nº

047 de 23 de noviembre de 2023 (folios 1446 a 1499 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16306-2024) y, dejó constancia que mantuvo su posición en este punto, dado que no cumplió con proporcionar documentación que evidenciase y/o acreditase los costos y gastos del prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos, en virtud a lo regulado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta; por tanto, procedió a mantener el reparo efectuado por S/ 12 820 111,00.

Que, finalmente en la Resolución de Determinación Nº 1483, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, se aprecia que el reparo efectuado por la Administración se sustentó exclusivamente en que no se acreditó la efectiva prestación de los servicios, en virtud a lo regulado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Resumen Estadístico de Fiscalización de la recurrente se advierte que tiene como actividad económica la "Generación, Transmisión y Distribución de Energía Eléctrica – CIU 3510" (folios 1539 a 1545 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16306-2024).

Que, según se observa en el cuadro inserto en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº

261 (folios 1330 a 1335 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16306-2024), la Administración reparó la deducción costo y/o gasto consignado en los Invoices Nº 540,

Nº 116, Nº 419, Nº 252, Nº 141, Nº 404, Nº 328, Nº	Nº 463, Nº 508, Nº 344, Nº 185, Nº 448, Nº 110, Nº	Nº 234, Nº 547, Nº 386, Nº 915, Nº 493, Nº 085, Nº	Nº 341, Nº 597, Nº 1431, Nº 915, Nº 532, Nº 200, Nº	Nº 246, Nº 123, Nº 476, Nº 228, Nº 585, Nº 589 y Nº	Nº 282, Nº 167, Nº 516, Nº 269, Nº 973, Nº 512, emitidos por los	Nº 373, Nº 211, Nº 569, Nº 360, Nº 280, Nº
--	--	--	---	---	--	--

proveedores y , por servicios administrativos recibidos (Servicios de Gestión Generales (GMF), Servicios de Soporte de HS (Human Resources), Servicios de Gestión Generales por International Power (IP), Servicios Informáticos y otros conceptos, efectuados por el proveedor y, los Servicios Operativos, Servicios de Gestión de Riesgos y, otros conceptos, realizados por el proveedor).

Que, en la documentación que obra en autos, se observa que, a efectos de desvirtuar el reparo efectuado, la recurrente presentó los invoices observados, los contratos: "Contrato Legal de Servicios de Gestión Generales" de 6 de marzo de 2015, "Contrato Legal de Servicios de Soporte HS" de 26 de mayo de 2015, "Contrato Legal Servicios de Gestión Generales" (International Power) de 1 de enero de 2017, "Contrato Legal de Servicios Informáticos de 1 de enero de 2015", "Contrato Legal Servicios Operativos de 1 de enero de 2015" y "Contrato de servicios de Gestión de Riesgos de 17 de diciembre de 2014", los documentos denominados "Especificación de Prestación de Servicio", los asientos contables, impresiones de correos electrónicos, presentaciones con materiales de consulta y proyectos, invitación a eventos, capacitaciones y, coordinaciones para llamadas telefónicas, así como diversos archivos en formato "Excel".



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que las copias de las invoice presentados, según el criterio establecido en las Resoluciones Nº 01807-4-2004 y Nº 01145-1-2005, entre otras, no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignan, sino que debía contarse con elementos adicionales que demostraran su efectiva realización.

Que, en cuanto a los asientos contables presentados, cabe señalar que estos no evidencian la prestación de los servicios observados, pues estos solo son registros contables en los cuales se detallan las operaciones comerciales durante un determinado periodo, no advirtiéndose en autos pruebas adicionales que acreditasen la efectiva realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes de pago observados, listados, reportes, o cualquier otra documentación que evidenciara su efectiva realización.

Que respecto a los contratos denominados: "Contrato Legal de Servicios de Gestión Generales" de 6 de marzo de 2015, "Contrato Legal de Servicios de Soporte HS" de 26 de mayo de 2015, "Contrato Legal Servicios de Gestión Generales" (International Power) de 1 de enero de 2017, "Contrato Legal de Servicios Informáticos de 1 de enero de 2015", "Contrato Legal Servicios Operativos de 1 de enero de 2015" y "Contrato de servicios de Gestión de Riesgos de 17 de diciembre de 2014" y los documentos denominados "Especificación de Prestación de Servicio", suscritos entre la recurrente y ; cabe señalar que tales contratos, así como los referidos documentos en donde se consignaron los servicios acordados, solo acreditarían un acuerdo de voluntades entre dichas partes para la ejecución de dichos contratos, de conformidad con el criterio expuesto en las Resoluciones Nº 04832-3-2005 y Nº 10579-3-2009, lo que no es materia de cuestionamiento y, además, no acreditarían la realidad de las operaciones con los proveedores observados.

Que, con relación a la impresión de los correos electrónicos presentados, cabe señalar que en autos no está acreditado que estas correspondan al contenido de los documentos digitales originales, dado que estas no han sido contrastados con aquellos por autoridad alguna; no obstante, aun cuando su contenido fuera veraz, no acreditan la realidad de las operaciones observadas, por cuanto solo describirían coordinaciones que habría realizado la recurrente y los supuestos proveedores, por lo que no pueden acreditar que las operaciones observadas fueran efectuadas.

Que, con referencia a los documentos relacionados a presentaciones con materiales de consulta y proyectos, invitación a eventos y capacitaciones, así como coordinaciones para llamadas telefónicas, cabe indicar que estos no permiten acreditar de ninguna manera la realidad de las operaciones acotadas, por cuanto la recurrente no ha cumplido con aportar elementos probatorios suficientes que permitan evidenciar la realidad de los servicios que habría recibido por los proveedores observados.

Que, conforme con lo expuesto, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera contratado los servicios observados para la realización de sus actividades, la documentación que proporcionó no resulta suficiente para sustentar las operaciones observadas al no presentar documentación sustentatoria mínima que acreditase la efectiva ejecución de los servicios descritos en los comprobantes de pago antes mencionados, como serían los informes o reporte de actividades correspondientes a los servicios prestados por los proveedores observados, lo que no se encuentra desvirtuado con la documentación presentada, así como tampoco con las explicaciones planteadas con ocasión de la diligencia de informe oral, **por lo que corresponde mantener los reparos y confirmar la Resolución Nº 602 en este extremo.**

Que, con relación a lo alegado en el sentido que el Test de Beneficio previsto en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, solo podrá verificarse en la medida que primeramente se hayan confirmado los requisitos de fehaciencia o causalidad de la operación y que este test está vinculado con la deducibilidad del costo o gasto que representa el servicio intragrupo, no con su valoración, por lo que la Administración incurre en error al sostener que el Test de Beneficio forma parte de la regulación de las normas de valor de mercado; cabe mencionar que lo alegado carece de sentido, habida cuenta que si bien la



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Administración requirió en etapa de fiscalización documentación que acreditase o evidenciase la prestación efectiva del servicio, su naturaleza, ni la necesidad real del servicio, los costos y gastos del prestador del servicio y los criterios de asignación de aquellos, incluyendo el cumplimiento del Test de Beneficio, entre otros aspectos, el fundamento del reparo efectuado se circunscribió a la falta de documentación probatoria que permitiese evidenciar la prestación efectiva de los servicios que habrían sido prestados por los proveedores y , al amparo de lo señalado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece entre otros aspectos que el contribuyente debe presentar la documentación e información que evidencie la prestación efectiva del servicio; lo cual no ha sido acreditado en autos, pese a que la recurrente fue requerida expresamente para tal efecto mediante el punto 01 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 261.

Que sobre lo manifestado en el sentido que la Administración ha sustentado de manera contradictoria el reparo, dado que por un lado está cuestionando la fehaciencia de sus operaciones y simultáneamente cuestiona su causalidad, cabe mencionar que tales argumentos carecen de sentido, toda vez que conforme se ha señalado anteriormente y se aprecia en el punto 01 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº

261, la Administración fundamentó el reparo efectuado en la falta de documentación probatoria que haya permitido evidenciar la prestación efectiva de los servicios que habrían sido prestados por los proveedores y , lo que se encuentra en armonía con lo establecido en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta que dispone el deber del contribuyente de evidenciar la prestación efectiva de los servicios mediante la respectiva documentación e información; en ese orden de ideas, no resultan aplicables las resoluciones y la casación que invocas la recurrente, por cuanto se encuentran referidas a situaciones no relacionadas en forma alguna a la controversia materia de autos.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que no se le puede exigir la presentación de documentación de terceros, tal como costos y gastos del proveedor como requisito para permitir la deducción del servicio intragrupo y que ello implicaría su derecho a probar, toda vez que el reparo efectuado se fundamentó en la falta de acreditación por parte de la recurrente de la efectiva prestación de los servicios acotados, conforme se ha verificado precedentemente, siendo que aquella tenía el deber de mantener elementos probatorios que respalden las operaciones observadas, lo que según se verificó, aquella no hizo, por lo que de ninguna manera se evidencia alguna vulneración a su derecho a probar, máxime si durante el procedimiento de fiscalización tuvo la oportunidad de presentar la documentación e información fehaciente y pertinente que permita desvirtuar el reparo realizado; asimismo, cabe indicar que el pronunciamiento emitido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 8148-4-2019 y la Casación Nº 4946-2019-Lima no enerva en modo alguno el análisis realizado en la presente resolución, por cuanto se encuentran referidos casos distintos al de autos.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en cuanto a que los cuestionamientos a la conformación de los gastos y costos del proveedor supone aceptar que el servicio sí fue prestado y que la determinación del valor de mercado de un servicio es un paso posterior a la comprobación de la efectiva realización de la operación, así como respecto a lo alegado en el sentido que la cuantificación de la contraprestación realizada por la prestación de los servicios recibidos y la información sobre los costos y gastos del proveedor presupone que el servicio fue efectivamente prestado; cabe señalar que tales alegatos carecen de sentido, por cuanto, como se ha mencionado, el fundamento del reparo efectuado se circunscribió a la falta de documentación probatoria que permitiese evidenciar la prestación efectiva de los servicios que habrían sido prestados por los proveedores y , al amparo de lo señalado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que si bien la Administración también requirió en etapa de fiscalización documentación que acreditase o evidenciase la naturaleza de los servicios, su necesidad real, los costos y gastos del prestador del servicio y los criterios de asignación de aquellos, incluyendo el cumplimiento del Test de Beneficio, entre otros aspectos, ello no implica en forma alguna que la Administración la aceptación, ni presupone que los servicios fueron efectivamente prestados, habida cuenta que en etapa de fiscalización la



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Administración puede requerir toda la información y/o documentación que considere pertinente para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, lo que no implica bajo en ningún caso la toma de postura o posición formal sobre la existencia o no de ciertos hechos, ya que la toma de postura recién se define con la emisión del acto administrativo determinativo; verificándose que las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 05376-1-2020 y Nº 03255-1-2023 que la recurrente invoca, no resultan aplicables al caso de autos, ni contradicen el análisis realizado, por cuanto se encuentran referidas a situaciones no presentadas en el caso de autos.

Que con relación a lo mencionado por la recurrente en el sentido que la apelada incurre en error al pretender subsumir la efectiva prestación del servicio en el Test de Beneficio, cabe señalar que dicho argumento no resulta atendible, debido a que desde el procedimiento de fiscalización hasta el presente procedimiento contencioso tributario, la Administración cuestionó la falta de documentación probatoria por parte de la recurrente que haya permitido evidenciar la prestación efectiva de los servicios que habrían sido prestados por los proveedores y , lo que resulta arreglado a lo dispuesto por el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece tal requerimiento a los contribuyente a efectos de acreditar la efectiva prestación del servicio, y que inclusive es reconocido por la propia recurrente en el extremo que manifiesta que la Administración no cuestionó la fehaciencia de las operaciones al amparo de otro dispositivo legal; por tanto, contrariamente a lo afirmado, la apelada no ha incurrido en el error que aquella equívocamente alega.

Que, asimismo, es pertinente señalar que indistintamente al detalle de la documentación de los costos y gastos incurridos que la recurrente refiere, aquella tenía el deber de presentar la documentación e información que permita acreditar la efectiva prestación de los servicios, dado que el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, así lo disponía, siendo que dispositivo legal se encontró vigente desde el 1 de enero de 2017, con su incorporación efectuada mediante el Decreto Legislativo Nº 1312, por lo que no resulta amparable lo argüido por aquella en sentido contrario.

Que con relación a los cuestionamientos efectuados por la recurrente a las diversas observaciones que la Administración realizó a la documentación presentada, cabe señalar que los comprobantes de pago, contratos, documentos denominados "especificaciones del servicio", así como las impresiones de correos electrónicos, entre otros documentos asociados, han sido materia de análisis en la presente instancia y se ha concluido que no resultan suficientes a efectos de acreditar la efectiva prestación de los servicios acotados, siendo que, inclusive, los mencionados documentos tampoco permitirían acreditar dicho fin, por lo que carece de sustento lo argumentado por la recurrente de manera contraria, siendo que de ningún modo se aprecia vulneración a su derecho a la prueba, como incorrectamente alega, máxime si aquella tampoco ha acreditado en autos de qué manera se habría transgredido, debiendo reiterarse que la recurrente tuvo la oportunidad de poder desvirtuar el reparo efectuado mediante la respectiva documentación e información pertinente, lo que no hizo.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente tendientes a sostener que las impresiones de los correos electrónicos y documentos asociados, son medios probatorios idóneos que en valoración conjunta con la demás documentación probatoria presentada, sustentan debidamente el cumplimiento del Test de Beneficio, cabe reiterar que dicho aspecto no ha sido el fundamento del reparo efectuado, sino la falta de acreditación de la efectiva prestación de los servicios observados, en los términos dispuestos por el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la documentación presentada debió desvirtuar dicho reparo, lo cual, según lo analizado anteriormente, aquella no hizo, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente al respecto.

Que, asimismo, contrariamente a lo alegado por la recurrente en el sentido que sí ha cumplido con presentar información relacionada con los costos y gastos del proveedor; cabe señalar que aquella no cumplió con



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

acreditar la efectiva prestación de los servicios observados, tampoco su naturaleza ni su necesidad, así como los costos incurridos por los proveedores acotados, por lo que no resulta atendible lo referido sobre el particular, siendo preciso mencionar que la norma reglamentaria del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no ha sido parte de su fundamentación legal, por lo que su cuestionamiento no resulta pertinente.

Que con relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración no habría efectuado una valoración conjunta y con apreciación razonada de la documentación presentada, cabe señalar que el reparo determinado por la falta de acreditación de la efectiva prestación de los servicios observados, se fundamentó en la valoración de la documentación presentada por la propia recurrente, y que contrariamente a lo señalado por esta, dicha documentación fue evaluada de manera conjunta, habiéndose verificado que aquella no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva prestación de los servicios observados descritas en los invoices objetados, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular; en ese sentido, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02289-4-2003, Nº 06368-1-2003, Nº 03809-8-2017, Nº 04020-1-2019, Nº 04932-4-2019, Nº 05809-9-2019, Nº 1313-8-2010 y Nº 01307-5-2015, invocadas por la recurrente no contradicen el análisis expuesto en la presente resolución.

Que con referencia a lo alegado por la recurrente respecto a que mediante las planillas de los trabajadores se encuentra acreditada la efectiva prestación de los servicios observados (folios 1 a 80 del documento adjuntado al Expediente Nº 86 del Expediente Nº 16306-2024), cabe indicar que dicha información solo permitiría apreciar que los proveedores observados habrían contado con trabajadores a su cargo, lo cual, contrariamente a lo alegado por aquella, no prueba en forma alguna la efectiva prestación de los servicios acotados; asimismo, cabe señalar que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06583-1-2024 invocada por la recurrente, dado que se encuentra referida a un caso distinto al de autos.

Que en cuanto a la solicitud de nulidad planteada por la recurrente de la Resolución de Determinación Nº 1483, cabe señalar que de la revisión de dicho valor se aprecia que se encuentra emitida de conformidad con el artículo 77 del Código Tributario, pues esta contiene los fundamentos y disposiciones que ampararon el reparo efectuado por la falta de acreditación de la efectiva prestación de los servicios observados, en virtud del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y se sustenta en los requerimientos y sus respectivos resultados emitidos durante el procedimiento de fiscalización; por tanto, no se aprecia vicio de nulidad alguno como incorrectamente alega la recurrente, siendo que situación distinta es que aquella se encuentre disconforme con los argumentos planteados por la Administración durante dicho procedimiento y que se mantuvieron en instancia de reclamación, lo cual no es sustento para solicitar la nulidad de dicho valor.

Que con relación a lo indicado por la recurrente en el sentido que la normativa de protección de datos de Noruega prohíbe la divulgación de información que permita identificar a empleados de los proveedores observados y que, para tal efecto, presenta un documento emitido por la firma [redacted]; cabe señalar, en primer lugar, que no pueden ser analizados en la presente instancia, en virtud del artículo 147 del Código Tributario, según el cual al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación, habida cuenta que recién ha sido alegado en sus escritos ampliatorios de apelación de 26 de enero y 15 de abril de 2026, señalados anteriormente; sin perjuicio de ello, cabe indicar que la limitación alegada no solo no ha sido acreditada en forma alguna en autos, sino que aun cuando ello estuviera acreditado, en ningún caso serviría como sustento para incumplir con las obligaciones y/o cargas que impone la legislación nacional a los contribuyentes, por lo que la recurrente estaba obligada a presentar la documentación e información pertinente a efectos de acreditar la efectiva prestación de los servicios que habría adquirido de los proveedores observados.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que, en ese mismo orden de ideas, cabe señalar, con relación al documento presentado mediante su escrito ampliatorio de apelación de 26 de marzo de 2026, emitido por la firma [redacted] hacia el proveedor Statkraft AS (folios 1 a 9 del documento adjuntado al Expediente Nº 90 del Expediente Nº 16306-2024), que no corresponde que sea analizado, según lo señalado en el artículo 125 del Código Tributario, toda vez que fue presentado con posterioridad al plazo de 30 días hábiles previsto en dicho dispositivo legal, de interpuesto el recurso de apelación, plazo que resulta insubsanable en materia administrativa.

Que, lo alegado en el sentido que no corresponde atribuir la calidad de "partes vinculadas" a empresas por el solo hecho de pertenecer a un Estado extranjero, toda vez que las entidades estatales persiguen fines públicos y de política macroeconómica, careciendo de la lógica corporativa de maximización de beneficios privados o de esquemas de traslado de utilidades para erosionar la base imponible que es el que resultaría natural en esquemas empresariales de capitales privados, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 4431-9-2024, Nº 05824-1-2024, Nº 05558-3-2024 y Nº 06076-4-2024; agregando que el Estado Noruego, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Pesca- es el titular directo de [redacted], entidad que a su vez posee el control directo de [redacted], siendo que esta última es propietaria directa de [redacted] e indirecta de la compañía; por lo tanto, manifiesta que el Estado Noruego mantiene la propiedad directa o indirecta de [redacted] y en última instancia de la compañía; cabe indicar que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular, conforme con el artículo 147 del Código Tributario, según el cual al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación, habida cuenta que recién ha sido alegado luego de informe oral.

Que, sin perjuicio de lo expuesto, cabe precisar, a título ilustrativo, que el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece supuestos objetivos y taxativos de vinculación económica basados en la propiedad, el control o la dirección, no verificándose en ella que contempla alguna excepción o inmunidad a favor de personas jurídicas cuyo accionariado se total o parcialmente de propiedad estatal, *salvo lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Supremo Nº 264-2017-EF, que modificó el artículo 30 del citado reglamento, desde el 1 de octubre de 2017*, por lo que no puede excluirse de los supuestos de vinculación, criterio que ya ha sido sostenido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 10271-4-2021 y Nº 10966-9-2021, cuando en situaciones producidas antes de la vigencia del Decreto Supremo Nº 264-2017-EF, sostuvieron que pese a que empresas estatales peruanas calificaban como vinculadas, no les resultaba aplicable la restricción a la deducción del gasto prevista en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que esa norma debía ser enmarcada en una regulación que tenía como finalidad evitar actuaciones elusivas de los contribuyentes que erosionasen la base imponible en detrimento de una menor recaudación del Estado, no resultando razonable considerar que tal característica, en los términos de dicha disposición, pudiera ser aplicable en los casos sobre los que se pronunciaron, pero se dejó claro que esas empresas calificaban como empresas vinculadas,

Que, en ese orden de ideas, resulta importante señalar que lo expuesto resulta claramente corroborado por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Supremo Nº 264-2017-EF, vigente desde el 1 de octubre de 2017, que modificó el artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que **para efecto de los intereses a que se refiere el inciso j) del artículo 56° de la Ley del Impuesto**, no se consideran partes vinculadas la empresa privada del país con la empresa del exterior que: a) Solo se encuentren en las situaciones previstas en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24; y, b) Se encuentren en dichas situaciones solo porque es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas.

Que, en efecto, resulta claro que para el legislador la vinculación si se produce para todos los supuestos y situaciones establecidas en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en la medida en



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

que no constituyan operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses, sin importar a través de quienes o que supuestos determinan la vinculación entre personas, empresas o entidades; o aun cuando si implicasen operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses, pero no se enmarcan en los supuestos previstos en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24 de citado reglamento, sea que se encuentren en dichas situaciones solo porque es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas, o aun cuando si implicasen operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses, se enmarcan en los supuestos previstos en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24 de citado reglamento, pero se encuentren en dichas situaciones por circunstancias distintas a que es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas; habiéndose limitado a excluir de la regla de vinculación a operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses entre empresas vinculadas en función las situaciones previstas en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24 y solo cuando es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en esta; es decir, claramente no excluye de la regla de vinculación al resto de operaciones y supuestos explícitamente contemplados por la norma.

Que, si bien las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04431-9-2024, Nº 05824-1-2024, Nº 05558-3-2024 y Nº 06076-4-2024, fundamenta sus fallos en que las entidades bancarias chinas no buscan de forma primaria la maximización de beneficios o la elusión fiscal, sino apoyar a la economía doméstica⁵, señalando que esa interpretación es reconocida por el legislador, quien en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo Nº 264-2017-EF⁶, indica que: "(...) La tasa del 30% aplicable a los intereses provenientes de operaciones de financiamiento entre partes vinculadas coadyuva a evitar que las empresas domiciliadas erosionen la base imponible del IR mediante la excesiva deducción de intereses. Sin embargo, tratándose de empresas de propiedad de un Estado extranjero, este problema no tiene la envergadura que se presenta en los grupos de empresas multinacionales conformados exclusivamente por capitales privados (...).", **por lo que, según afirman, no encuadran como sujetos que puedan dar lugar a los supuestos de vinculación**, todos esos pronunciamientos no solo se ha emitido sobre ejercicios anteriores a la entrada en vigencia del Decreto Supremo Nº 264-2017-EF, sino porque, además, solo se han pronunciado sobre operaciones de

⁵ Cabe mencionar que según el artículo de investigación denominado "State Capitalism in China: The Case of the Banking Sector", elaborado por el ingeniero Jan Bejckovský, del Departamento de Economía Mundial, Facultad de Relaciones Internacionales, Universidad de Economía, República Checa; contenido en el USB que obra en el folio 1001, y conforme señala la propia Administración aludiendo al contenido del citado artículo (folios 1028, 1029 y 1037/vuelta), las empresas estatales chinas al estar controladas por el Estado Chino, que es un capitalismo de Estado, su objetivo no es necesariamente el beneficio económico de estas sino la participación en las tareas que les sean asignadas. Así, la Administración en la resolución apelada, transcribe lo siguiente: "(...) Estos bancos también están totalmente controlados por el Estado, y su objetivo no es el beneficio, sino la participación en las tareas asignadas. Cada uno de ellos tiene un alcance específico, lo que ayuda a alcanzar los objetivos fijados por el gobierno (...)".

En dicho artículo se indica, además, en torno a la política económica aplicada en China en relación al sector bancario, entre otros, que: el sistema económico del capitalismo de estado influye significativamente en la economía (mercado) enfocado en perseguir los objetivos estatales definidos por el gobierno chino, por lo que el mercado juega un papel subordinado, dándose preferencia al objetivo estatal (gobierno). El sector bancario de países tales como Rusia, China y los estados petroleros del Golfo Pérsico, con tendencias capitalistas de Estado, desempeña un papel importante, que permite al gobierno utilizar a los bancos como un medio para influir en toda la economía y proporcionar capital para apoyar todo el sistema. El sector bancario es capaz de proporcionar importantes inyecciones financieras a las empresas estatales e industrias enteras. Los bancos lo hacen de acuerdo con la política gubernamental de apoyo de la economía doméstica (los subrayados son agregados).

⁶ Mediante la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria de dicho decreto supremo se incorporó un último párrafo al artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciéndose que, para efecto de los intereses a que se refiere el inciso j) del artículo 56 de la ley, no se consideran partes vinculadas la empresa privada del país con la empresa del exterior que: a) solo se encuentren en las situaciones previstas en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24; y, b) se encuentren en dichas situaciones solo porque es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

financiamiento sujetas al pago de intereses, no siendo extensible a otras operaciones y, porque cuando analizan y concluyen cuales serían los objetivos de las empresas bancarias con participación o influencia del Estado Chino, se refieren solo a ese país, no teniendo sentido pretender sostener que todos los estados en el mundo actúan, a través de las empresas en las que participan directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas, bajo la misma lógica.

Que en el caso de autos se están analizando operaciones distintas a operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses y por servicios prestados por empresas que, según se alega, implicaría la participación estatal de Noruega, por lo que no son aplicables.

Que, sin perjuicio de lo expuesto, en este punto, resulta importante señalar que sostener en forma genérica que las entidades estatales persiguen fines públicos y de política macroeconómica, careciendo de la lógica corporativa de maximización de beneficios privados o de esquemas de traslado de utilidades para erosionar la base imponible que es el que resultaría natural en esquemas empresariales de capitales privados, implica, en primer lugar, una **generalización infundada** al asumir que todas las empresas estatales actúan exclusivamente guiadas por fines públicos y que, por ello, carecen de incentivos para fijar condiciones distintas de las que pactarían partes independientes, habida cuenta que la experiencia comparada demuestra exactamente lo contrario; las empresas de propiedad estatal desarrollan actividades empresariales en mercados competitivos, negocian contratos, financian inversiones, constituyen grupos empresariales, realizan operaciones transfronterizas y, en numerosos casos, tienen como objetivo expreso la obtención de rentabilidad y la generación de dividendos para el Estado propietario, siendo que el hecho que el accionista de estas sea un Estado no elimina la existencia de intereses económicos ni excluye la posibilidad de que las operaciones respondan a objetivos distintos de la maximización del beneficio individual de cada empresa.

Que, en segundo lugar, el argumento confunde la **finalidad última del propietario** con los **incentivos económicos de las entidades que integran el grupo estatal**, ya que el hecho que un Estado persiga objetivos de política pública no impide que pueda utilizar sus empresas como instrumentos para alcanzar objetivos fiscales, financieros, industriales, energéticos o comerciales, incluso mediante la fijación de condiciones contractuales que no reflejen las que pactarían partes independientes; precisamente porque existe un centro común de decisión o de dirección política, la posibilidad de influir en las condiciones de las operaciones no desaparece; por el contrario, puede verse reforzada.

Que, en tercer lugar, el argumento supone erróneamente que el régimen que determina que empresas son partes vinculadas existe únicamente para combatir esquemas de evasión o de traslado de beneficios, cuando esa no es la función de las normas que determinan la existencia de vinculación; en efecto, las reglas asociadas a la vinculación constituyen un criterio objetivo destinado a identificar situaciones en las que existe la posibilidad de que las condiciones de una operación no respondan a las fuerzas normales del mercado debido a la existencia de relaciones de control, dirección o influencia significativa, su aplicación no exige demostrar previamente que exista una intención de erosionar la base imponible ni un propósito de maximización de beneficios privados.

Que, en cuarto lugar, aceptar el argumento conduciría a una consecuencia incompatible con el principio de igualdad tributaria; es decir, dos empresas sometidas al mismo grado de control común recibirían un tratamiento diferente únicamente porque el accionista controlador es un particular o un Estado; sin embargo, la capacidad de influir en las decisiones empresariales puede existir en ambos casos, siendo que desde la perspectiva de las normas sobre vinculación, lo relevante no es la naturaleza pública o privada del propietario, sino la existencia de un poder efectivo para determinar las condiciones de las operaciones.

Que, en quinto lugar, el argumento desconoce que las empresas estatales pueden responder a incentivos distintos, pero igualmente incompatibles con el principio de libre competencia; mientras un grupo privado puede modificar precios para maximizar la rentabilidad consolidada, un grupo estatal puede hacerlo para cumplir objetivos de política energética, industrial, comercial, financiera o geopolítica, siendo que en ambos



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

supuestos, el resultado puede ser el mismo: operaciones celebradas en condiciones diferentes de las que hubieran pactado partes independientes, la diferencia radica únicamente en la motivación, no en el efecto económico.

Que, en sexto lugar, el razonamiento sustituye el criterio jurídico objetivo previsto por la ley por una valoración subjetiva acerca de los fines perseguidos por determinadas entidades; si el legislador ha definido la vinculación mediante criterios objetivos de control, participación o dirección común, tales criterios no pueden dejar de aplicarse sobre la base de una presunción según la cual los Estados actuarían siempre con neutralidad económica; tal presunción carece de respaldo normativo y tampoco encuentra sustento en la realidad económica contemporánea, en la que numerosos Estados participan activamente en mercados nacionales e internacionales a través de empresas públicas que compiten, invierten, financian proyectos y celebran operaciones comerciales en condiciones similares a las de cualquier grupo empresarial.

Que, según lo expuesto, lo alegado por la recurrente incurre en una falacia que en teoría de la argumentación se conoce como **non sequitur**; aun si se aceptara como verdadera la premisa de que las empresas estatales persiguen fines públicos, **de ello no se sigue** que no puedan fijar precios o condiciones distintas de mercado; en efecto, la persecución de fines públicos puede ser precisamente la razón por la que una empresa estatal acepte vender por debajo del precio de mercado, conceder financiamiento preferencial o asumir pérdidas que una empresa privada nunca aceptaría; es decir, la conclusión es justamente la contraria: **la existencia de objetivos no estrictamente lucrativos puede aumentar y, no disminuir, la probabilidad de que las operaciones se aparten del principio de plena competencia.**

Que, en función a lo expuesto, no tiene sentido alegar que las entidades estatales persiguen fines públicos y de política macroeconómica, careciendo de la lógica corporativa de maximización de beneficios privados o de esquemas de traslado de utilidades para erosionar la base imponible que es el que resultaría natural en esquemas empresariales de capitales privados.

Que, por otro lado, aun cuando se aceptase la premisa planteada por la recurrente, no existe prueba alguna válidamente admisible en autos que acredite que el Estado Noruego, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Pesca- es el titular directo de , entidad que a su vez posee el control directo de Statkraft AS, siendo que esta última es propietaria directa de e indirecta de la recurrente.

Que con referencia a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración habría ampliado los fundamentos del reparo efectuado, cabe señalar que dicho argumento carece de sustento, toda vez que tal como se observa en la resolución de determinación impugnada, la acotación realizada se circunscribió en la falta de documentación que haya permitido acreditar la efectiva prestación de los servicios observados, lo que se ratificó en instancia de reclamación, así como se ha verificado en la presente instancia, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley.

Que, asimismo, cabe indicar que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 6314-3-2026 invocada por la recurrente, no resulta aplicable, por cuanto se encuentra referida a un caso distinto al de autos.

Resoluciones de Determinación Nº a la Renta de enero a diciembre de 2018

484 a Nº

495 - Pagos a cuenta del Impuesto

Que en el Anexo Nº 01 de las Resoluciones de Determinación Nº ,484 a Nº 495⁷, se aprecia que la Administración no realizó reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, advirtiéndose que los citados valores coinciden con lo declarado por la recurrente en sus

⁷ Folio 2 del documento adjuntado al Expediente Nº 67 del Expediente Nº 16306-2024.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

declaraciones juradas presentadas por dicho concepto y períodos mediante los Formularios PDT 621 N° _____, N° _____, N° _____, N° _____, N° _____, N° _____, N° _____, N° _____ y N° _____ (folios 1 a 51 de los documentos adjuntados al Expediente N° 100 del Expediente N° 16306-2024).

Que, en ese sentido, corresponde señalar que toda vez que la Administración no ha efectuado reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, por los cuales se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 484 a N° 495, habiéndose emitido con la única finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 en dicho extremo, resulta claro que los mencionados valores nunca fueron impugnados por la recurrente, aun cuando fueron mencionados en sus escritos de reclamación y apelación⁸, ya que no tiene sentido cuestionar actos administrativos que no contienen ningún reparo a la determinación de la obligación tributaria efectuada por un contribuyente, por lo que en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar nula la Resolución N° 602 apelada, en el extremo que se pronuncia sobre dichos valores.

Resolución de Determinación N° diciembre de 2018

496 - Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de

Que según el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970⁹, 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 y que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de dicha ley.

Que, el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 979¹⁰, dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 5%¹¹ sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el referido párrafo 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, a su vez, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF y modificado por los Decretos Supremos N° 258-2012-EF y N° 400-2016-EF, establece que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, 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. 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: - El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes - RUC. - El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente. - Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal

⁸ Folios 1 a 193 del documento adjuntado al Expediente N° 9 del Expediente N° 16306-2024 y folios 1 a 192 del documento adjuntado al Expediente N° 4 del Expediente N° 16306-2024.

⁹ Publicado el 24 de diciembre de 2006.

¹⁰ Publicado el 15 de marzo de 2007.

¹¹ Con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1261.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

falso. - 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. 6. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario, precisando que la Tasa Adicional a la que se refiere el segundo párrafo del artículo 55 de la Ley (Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta), **procede independientemente de los resultados del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable.**

Que cabe indicar que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970¹², el legislador señala que el fundamento de la Ley del Impuesto a la Renta para establecer una presunción de dividendos en el caso de disposición indirecta *"responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas de los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la disposición de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, o cualquier otro medio que implique una disposición indirecta de utilidades"*.

Que, asimismo, en dicha exposición de motivos, el legislador señala en cuanto a los elementos que deben concurrir para determinar que un gasto signifique una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, según la presunción legal prevista en el inciso g) del artículo 24-A, que debe:

- *Ser susceptible de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios y asociados, habiéndose producido un desembolso o entrega. Es decir, **que su ocurrencia genere o presumiblemente genere una ventaja patrimonial de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, sea de manera directa o indirecta.***
- *No ser susceptible de posterior control tributario, lo cual significa -y así se ha entendido en reiterada Jurisprudencia- que no constituye elemento suficiente la disminución patrimonial, sino que además exista **falta de control tributario, entendiéndose que se produce tal ausencia, entre otros, cuando el comprobante que sustenta la operación no permite acreditar su fehaciencia, o cuando aquella origina un beneficio al accionista directo o indirecto**, tal es el caso de los gastos asumidos por la empresa y que son de cargo de los accionistas socios o asociados"*.

Que, asimismo, en la citada exposición de motivos, señala que:

"(...) aun cuando entendemos la ratio legis de la norma, el hecho de condicionar la determinación de la disposición indirecta de dividendos u otras formas de distribución de utilidades a un proceso de

¹² Disponible en: [http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20\(24-12-06\).pdf](http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20(24-12-06).pdf), consultada el 16 de julio de 2026.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

fiscalización, conlleva a que no se cumpla con el fin perseguido -cual es equiparar el tratamiento tributario de los dividendos distribuidos a través de acuerdos formales, con aquellos que se disponen de manera indirecta- cuando no existe el referido proceso de fiscalización."

Que, según lo expuesto, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta tiene por finalidad gravar a los contribuyentes por ingresos no declarados o una suma o entrega en especie cargada al costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría, sin importar si se ha llevado a cabo o no un procedimiento de fiscalización que así lo determine, siempre que estas impliquen una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, en tanto esas sumas o entregas pudieran beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados y no ser susceptibles de ser gravadas con el Impuesto a la Renta que hubiera correspondido aplicar.

Que, sobre el particular resulta importante precisar que en base a lo señalado en las normas en cuestión debe entenderse que los ingresos no declarados o sumas o entregas en especie cargadas al costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría, puede involucrar la **posibilidad de beneficiar** a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de un contribuyente, en tanto involucre una reducción en los activos¹³ y/o un incremento en los pasivos¹⁴ sin que los primeros se hayan gravado con el Impuesto a la Renta en cabeza del contribuyente¹⁵ y sin que los segundos sean deducibles como costo y/o gasto para efectos del Impuesto a la Renta¹⁶, siempre que tengan la **posibilidad** de incrementar los activos y/o reducir los pasivos de terceros, en particular de las partes vinculadas al contribuyente y/o que impliquen una transferencia de valor y/o recursos a terceros a través de la compra y/o adquisición de bienes y/o servicios sobrevaluados y/o la venta y/o adquisición de bienes y/o servicios subvaluados, entre otros, aun cuando el o los desplazamientos patrimoniales antes mencionados no se manifiesten mediante la existencia de ingresos no declarados o sumas o entregas en especie cargadas al costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría en el mismo periodo en el que se genera la disposición indirecta de renta¹⁷, ni si existen utilidades contables, comerciales o rentas netas gravables en cabeza del contribuyente, dado que la presunción que las normas citadas establecen, se estructura sobre la base de que: i) No necesariamente debe existir certeza o pruebas concretas de que se haya beneficiado directa o indirectamente a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de los contribuyentes con dichas acciones, siendo suficiente la razonable susceptibilidad de generar un beneficio directo o indirecto a ellos y ii) La presunción se ha estructurado sobre la base de la verificación de una disposición indirecta de **rentas**, no utilidades o dividendos¹⁸, lo que resulta concordante con el hecho que según las normas antes citadas, procede aplicar la Tasa Adicional independientemente de los resultados tributarios del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable, es decir, incluso en caso el contribuyente no obtenga utilidad contable, comercial o renta neta gravable en dicho ejercicio.

Que, en efecto, en base a las normas antes citadas, resulta claro que si un contribuyente dona dinero o un bien o condona una deuda a terceros, sobre todo a empresas vinculadas a él o a alguno de sus accionistas,

¹³ Ingresos, bienes y/o derechos, entre otros.

¹⁴ Deudas, obligaciones, entre otros.

¹⁵ Como en aquellos casos en los que se condona una deuda.

¹⁶ Como en aquellos casos en que no se aprecie una contraprestación por la entrega de un bien o dinero o cuando se detecten gastos particulares ajenos al negocio, gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica, costos y/o gastos que no tengan sustento documental, como los costos y/o gastos sustentados por comprobantes de pago falsos o no fidedignos, 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, entre otros.

¹⁷ Es decir, aun cuando el periodo en que no se declaró el ingreso o se produjo la erogación no deducible no coincida con el periodo en que se determina la existencia de una disposición indirecta de renta.

¹⁸ El concepto de renta es similar pero no igual al de utilidad.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

participacionistas, titulares y en general sus socios o asociados, se acreditaría la existencia de una disposición de renta a favor de aquellos al incrementarse sus activos y reducirse sus pasivos sin que ello implique contraprestación alguna, incrementando sus beneficios económicos en detrimento de los que hubiera generado el contribuyente en caso esas operaciones no se hubieran llevado a cabo; en el mismo sentido, si adquiere bienes y/o servicios sobrevaluados o transfiere bienes y/o presta servicios subvaluados a terceros, en particular a empresas vinculadas a él o directamente a alguno de sus accionistas, participacionistas, titulares y en general sus socios o asociados, estará efectuando transferencias de recursos a dichos sujetos a través de las contraprestaciones pagadas o recibidas, según corresponda, esto es, estará disponiendo de rentas que beneficiarían a aquellos, al permitirles incrementar artificialmente sus ganancias por la venta de bienes y/o prestación de servicios sobrevaluados o cuando estos posteriormente vendan los bienes subvaluados adquiridos y/o realicen otras operaciones que les generen ingresos y/o rentas en base a los servicios subvaluados adquiridos y generen una mayor renta que las que les hubiera correspondido generar si esas operaciones no se hubieran realizado en forma sobrevaluada o subvaluada en detrimento de las rentas que el contribuyente hubiera generado si las operaciones se hubieran realizado a valor de mercado.

Que, por otro lado, resulta importante señalar que un ingreso no declarado o una suma cargada al costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría **no sería susceptible de posterior control tributario**, cuando ese ingreso no declarado por el contribuyente, o esas sumas o entregas en especie cargadas al costo y/o gasto por él, no resulten gravadas con el Impuesto a la Renta y, el beneficiario formal e inmediato del desplazamiento patrimonial, es decir, la contraparte de la o las operaciones cuestionadas, sea alguno de sus accionistas, participacionistas, titulares y en general sus socios o asociados¹⁹, o no pueda identificarse plenamente al beneficiario real y mediat²⁰ del desplazamiento patrimonial, es decir, no pueda verificarse el real uso o destino final de la suma no ingresada o deducida y/o la operación carezca de fehaciencia y sea posible concluir razonablemente que los beneficiarios reales pudieran ser los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados del contribuyente, posibilidad que se ve exponencialmente incrementada cuando los beneficiarios formales e inmediatos del desplazamiento patrimonial son empresas no domiciliadas del mismo grupo empresarial y/o estén vinculadas con el contribuyente²¹, lo que deja claro que la aplicación de la Tasa Adicional no exige que exista certeza o se encuentre acreditado que el ingreso no declarado o una suma cargada al costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría, haya beneficiado finalmente a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados del contribuyente.

Que, en efecto, si no se incluyese como una suma no susceptible de control tributario a sumas respecto de las cuales se tenga conocimiento sobre el verdadero beneficiario real y/o pueda verificarse el uso o destino final de la suma no ingresada o deducida, no tendría sentido que las normas antes citadas señalen que constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", entre otros, a los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas,

¹⁹ La Tasa Adicional resulta aplicable aun cuando el receptor directo e inmediato de las rentas distribuidas indirectamente fuese un sujeto que en caso el contribuyente acotado le distribuyese dividendos no resultaría afecto al Impuesto a la Renta por ellos, como en el caso de personas jurídicas domiciliadas, habida cuenta que, como se ha señalado la presunción establecida por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta se ha estructurado sobre la base de la verificación de una disposición indirecta de **rentas**, no utilidades o dividendos.

²⁰ Tercero que no fue parte de la o las operaciones cuestionadas, pero que podría verse beneficiado por una posterior transferencia patrimonial por parte de quien o quienes si fueron parte formal de la o las operaciones cuestionadas.

²¹ Situación en la que existe una alta probabilidad que la o las transferencias patrimoniales terminen beneficiando a los accionistas del contribuyente a través de la posterior realización de operaciones intragrupo.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica, situaciones donde claramente se puede tener pleno conocimiento del destino de las erogaciones realizadas, pero aun así califican como supuestos de disposición indirecta de renta no susceptibles de control tributario, dado que puede presumirse que estas hayan beneficiado precisamente a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de la empresa y no terminen siendo gravadas en cabeza de estos.

Que, en ese orden de ideas, las normas citadas dejan claro que reúnen la misma calificación: 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; **situaciones en muchas de las cuales se puede tener pleno conocimiento de su destino, calificando aun así como disposición indirecta de rentas.**

Que la citada resolución de determinación (folios 1 a 2 del documento adjuntado al Expediente Nº 69 del Expediente Nº 16306-2024), fue emitida por la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018 y se sustentan en los reparos a la deducción del costo y/o gasto por los servicios recibidos de sus partes vinculadas i y , por los que la contribuyente no acreditó la efectiva prestación de los servicios, en virtud de lo regulado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, contenidos en la Resolución de Determinación Nº 483 (folios 1 a 5 del documento adjuntado al Expediente Nº 43 del Expediente Nº 16306-2024) y que han sido mantenidos en la presente instancia, los cuales constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, en consecuencia, resultaba procedente la aplicación de la Tasa Adicional del 5% sobre el importe de tales reparos conforme lo ha efectuado la Administración, por lo que procede confirmar la Resolución Nº 602 en este extremo.

Que con relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha sustentado la existencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, cabe señalar que contrariamente a lo alegado por la recurrente, resulta evidente que la entrega de sumas de dinero a empresas vinculadas por servicios cuya fehaciencia no está acreditada son una clara e irrefutable disposición indirecta de renta, por lo que resultaba indiscutible la legalidad en la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a lo referido por la recurrente con relación a que no corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que la Administración tiene pleno conocimiento de quiénes son los destinatarios de los desembolsos realizados, los cuales son los proveedores y que estos no son sus accionistas, cabe señalar que precisamente al estar plenamente



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

identificados los beneficiarios de la clara disposición indirecta de rentas y ser estas empresas vinculadas a la recurrente es que se produce uno de los supuestos más evidentes para que resulte aplicable el inciso g) del artículo 24 A de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que es altamente probable que la renta transferida a las citadas empresa beneficie a sus accionistas y estos no tributen por ellos el Impuesto a la Renta que les hubiese correspondido, por consiguiente, no resulta atendible lo argumentado por aquella sobre el particular.

Que no resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08531-4-2019, Nº 08748-1-2009, Nº 10502-9-2021, Nº 15452-1-2011 y Nº 11869-1-2008, por cuanto se encuentran referidas a casos distintos al de autos y que inclusive no desvirtúan la conclusión antes efectuada.

Resolución Nº 610

Que la recurrente señala que el Requerimiento Nº 673 y su resultado que sustentan la determinación de la pérdida tributaria proveniente del año 2018 compensable en el ejercicio 2019 son nulos, debido a que la prórroga del plazo de fiscalización no se realizó conforme a ley; agregando que el reparo a las pérdidas compensables no es conforme a derecho por vulnerar el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 6766-3-2019, Nº 0939-Q-2018, Nº 5338-1-2022, Nº 3079-1-2022 y Nº 2255-4-2012, así como la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 047-2004-AI/TC.

Que arguye que la Administración no ha valorado la prueba presentada antes de la notificación de los valores, lo que vulnera los principios de impulso de oficio, verdad material e informalismo; añadiendo que la regla de la preclusión probatoria en el procedimiento de fiscalización no dispensa a la Administración de su obligación de merituar la documentación que ya forma parte del expediente; a la vez que refiere que constituye un vicio de nulidad que la Administración no haya merituido en etapa de reclamación las pruebas presentadas mediante sus escritos de 10 de noviembre de 2022, 21 de setiembre y 26 de octubre de 2023, esto es, antes de la conclusión del procedimiento de fiscalización, por lo que solicita la nulidad de la apelada. Invoca la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 03271-2012-PA/TC, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 8886-2-2017 y Nº 14610-8-2013, así como la Casación Nº 546-2022-Lima.

Que manifiesta que los valores impugnados son nulos, por la omisión de pronunciamiento en primera instancia sobre los descargos y argumentos presentados en los escritos ampliatorios presentados el 10 de noviembre de 2022, 21 de setiembre y 26 de octubre de 2023, lo que ha generado la vulneración al derecho a la defensa; asimismo, solicita que este Tribunal proceda a valorar la información y documentación presentada antes de la notificación de los valores, según lo dispuesto por el artículo 148 del Código Tributario, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06904-5-2014, Nº 09357-10-2022 y Nº 08321-1-2019.

Que, en cuanto a los reparos efectuados, menciona que los alcances del principio de fehaciencia para efectos de la deducibilidad de los gastos del Impuesto a la Renta no se encuentran definido en la Ley del Impuesto a la Renta, así como tampoco existe norma que lo establezca como requisito para la deducibilidad del gasto tributario, siendo que dicho concepto se ha desarrollado jurisprudencialmente, para tal efecto cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 9141-3-2019, Nº 04017-1-2019, Nº 04926-1-2019, y la Casación Nº 98-2022; agregando que el principio de fehaciencia es un concepto amplio que no regula un tipo de prueba específico y que exige solo indicios razonables sobre la existencia de la prestación del servicio; a la vez que indica que el Código Tributario tampoco contiene pautas que precisen la forma en que la Administración debe valorar los medios probatorios, no obstante, el Tribunal Fiscal ha señalado que para alcanzar la verdad material, es indispensable que las pruebas sean valoradas en forma conjunta y con apreciación razonada, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02289-4-2003, Nº 06368-1-2003, Nº 03809-8-2017, Nº 04020-1-2019, Nº 04932-4-2019, Nº 05809-9-2019, Nº 12351-4-2013, Nº 09240-8-2017 y Nº 06252-9-2023; por tanto, sostiene que la Administración ha partido de una evaluación superficial y parcializada de la



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

prueba que no se encuentra acorde con la naturaleza de las prestaciones que conformaron los servicios prestados por los proveedores y .

Que manifiesta que los servicios prestados por los proveedores observados se encontraron referidos a servicios de gestión generales, servicios informáticos y servicios operativos, para lo cual esgrime argumentos referidos al desarrollo de las características de tales servicios, a la vez que manifiesta que para probar la realidad de las operaciones reparadas, presentó diversa documentación, la que no ha sido valorada debidamente por la Administración, siendo que tal valoración ha sido deficiente y superficial y únicamente se ha pronunciado sobre ciertos documentos específicos y que fueron valorados de manera aislada.

Que arguye que es falso que se pretenda sustentar la realidad de las operaciones solamente con correos electrónicos, por cuanto ha presentado adicionalmente contratos, comprobantes de pago, registros contables, que se encontraban acompañados principalmente de correos electrónicos cursados entre el proveedor y la recurrente, siendo que dichos correos sí tienen valor probatorio, para tal efecto invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01026-10-2023, Nº 03138-4-2021, Nº 06689-5-2005, Nº 09457-5-2004, Nº 02160-4-2023, Nº 03927-4-2019 y Nº 5673-3-2020.

Que anota que resulta irrazonable que la Administración requiera que se demuestre que no existió incumplimiento en el contrato celebrado con los proveedores observados, para lo cual invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00560-3-2016; adicionalmente refiere que los invoice presentados sí permiten efectuar una vinculación con el contrato que origina los servicios reparados o con la sub-prestación del contrato asociado al servicio brindado.

Que aduce que no corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 se encuentran desvirtuados; añadiendo que en el supuesto negado que se mantengan los reparos efectuados, tampoco resulta aplicable la Tasa Adicional, por cuanto sí se conoce el destino del gasto, dado que la Administración tiene pleno conocimiento de quiénes son los destinatarios de los desembolsos realizados, los cuales son los proveedores observados, por lo que no constituyen gastos que no sean susceptibles de posterior control tributario, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08531-4-2019 y Nº 08748-1-2009; agregando que si bien los desembolsos fueron realizados a favor de las empresas vinculadas y , estas no son sus accionistas, por lo que tampoco procede la aplicación de la Tasa Adicional; citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10502-9-2021, Nº 15452-1-2011 y Nº 11869-1-2008.

Que mediante escritos ampliatorios del recurso de apelación de 23 de diciembre de 2024 y 22 de enero de 2026 (folios 1 a 166 del documento adjuntado al Expediente Nº 100 del Expediente Nº 16310-2024 y folios 1 a 34 del documento adjuntado al Expediente Nº 102 del Expediente Nº 16310-2024), se aprecia que la recurrente se ratifica en los argumentos expuestos en su escrito de apelación, así como nuevamente invoca el análisis de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, a la vez que señala que el estándar probatorio comprende la identificación de los trabajadores de los proveedores que participaron en la prestación de servicios y su presencia en la planilla de los proveedores observados, para lo cual presenta información adicional referida a la identificación de los trabajadores de los proveedores observados que participaron en la prestación de servicios y su presencia en la planilla de las empresas proveedoras.

Que, asimismo, manifiesta que solicitar los costos y/o gastos del proveedor del servicio implica un reconocimiento implícito de la efectiva realización del servicio; asimismo, menciona que el Requerimiento Nº

231 no tiene la naturaleza de un requerimiento de conclusiones emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, por lo cual solicita su nulidad, en tanto con posterioridad a su notificación, la Administración emitió un nuevo requerimiento, exigiendo la presentación de nueva documentación y los descargos correspondientes, por lo que el área acotadora debió evaluar las pruebas presentadas antes de la



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

notificación de los valores, referidas a sus escritos de 10 de noviembre de 2022, 21 de setiembre de 2023 y 26 de octubre de 2023.

Que, mediante escrito de alegatos de 9 de junio de 2026 (folios 1 a 30 del documento adjuntado al Expediente Nº 115 del Expediente Nº 16310-2024), la recurrente reitera los argumentos expuestos en su escrito de apelación, a la vez que señala que no corresponde atribuir la calidad de "partes vinculadas" a empresas por el solo hecho de pertenecer a un Estado extranjero, toda vez que las entidades estatales persiguen fines públicos y de política macroeconómica, careciendo de la lógica corporativa de maximización de beneficios privados o de esquemas de traslado de utilidades para erosionar la base imponible que es el que resultaría natural en esquemas empresariales de capitales privados, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 4431-9-2024, Nº 05824-1-2024, Nº 05558-3-2024 y Nº 06076-4-2024; agregando que el Estado Noruego, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Pesca- es el titular directo de [redacted] entidad que a su vez posee el control directo de [redacted], siendo que esta última es propietaria directa de [redacted] y e indirecta de la compañía; por lo tanto, manifiesta que el Estado Noruego mantiene la propiedad directa o indirecta de [redacted] y en última instancia de la compañía; asimismo, presenta en formato PDF diversas alegaciones expuestas en la diligencia del informe oral.

Que, por su parte, la Administración señala que producto del procedimiento fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, reparó los gastos por servicios no acreditados con documentación sustentatoria fehacientemente relacionados a los proveedores [redacted] y [redacted], por los importes de S/ 7 348 569,00 y S/ 2 063 574,00, respectivamente; agregando que emitió resoluciones de determinación por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019 sin haber realizado reparos a la autodeterminación efectuada por la recurrente; adicionalmente, indica que reparó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019, por los referidos gastos acotados y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que, mediante escrito de alegatos de 9 de junio de 2026 (folios 1 a 9 del documento adjuntado al Expediente Nº 117 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración reitera sus argumentos expuestos en la resolución apelada.

Que, en autos se aprecia que mediante la Carta de Presentación Nº [redacted] i0-01²² y el Requerimiento Nº [redacted] 245 (folios 1, 4 y 5 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 71 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración le comunicó a la recurrente el inicio del procedimiento de fiscalización definitiva respecto de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019; procedimiento de fiscalización que continuó con la notificación de los Requerimientos Nº [redacted] 411, Nº [redacted] 412, Nº [redacted] 924, Nº [redacted] 231 y Nº [redacted] 673 y sus respectivos resultados (folios 52 a 81 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 71, folios 599 a 762 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74, folios 1157 a 1349, 1351 a 1354 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 77 y folios 4295 a 4324 y 4530 a 4598 de los documentos al Expediente Nº 83 del Expediente Nº 16310-2024), efectuando reparos al Impuesto a la Renta a los gastos por servicios no acreditados con documentación sustentatoria fehacientemente relacionados a los proveedores [redacted] y [redacted] e imponiéndose una sanción por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; asimismo, aplicó la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019, a la vez que emitió valores por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019, lo que conllevó la emisión de las Resoluciones de Determinación Nº [redacted] 541 a Nº [redacted] 565 y Resolución de Multa Nº [redacted] 483 (folio 1 de los documentos adjuntados a los Expedientes

²² Según Orden de Fiscalización Nº [redacted] 16310-2024).

750 (folio 3 del documento adjuntado al Expediente Nº 71 del Expediente Nº [redacted] 16310-2024).



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Nº 16, Nº 18, Nº 20, Nº 22, Nº 24, Nº 26, Nº 28, Nº 30, Nº 32, Nº 34, Nº 36, Nº 38, Nº 40, Nº 42, Nº 44, Nº 46, Nº 48, Nº 50, Nº 52, Nº 54, Nº 56, Nº 58, Nº 60, Nº 62, Nº 64 y Nº 66 del Expediente Nº 16310-2024).

Que el asunto materia de controversia consiste en verificar si los reparos contenidos en los valores impugnados, así como la infracción detectada se han establecido conforme a ley; no obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades planteadas por la recurrente.

Nulidad

Que, según el artículo 75 del del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, una vez concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Agrega que previamente a la emisión de las resoluciones antes mencionadas, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. Añade que la documentación que se presente luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Que, por otro lado, cabe mencionar que conforme con lo dispuesto por el artículo 77 del Código Tributario, la resolución de determinación sería formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, y tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados. Agrega el citado artículo que, tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que, en el presente caso, se tiene que, mediante **Requerimiento Nº 231** (folios 1351 a 1354 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 77 del Expediente Nº 16310-2024), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado el 10 de octubre de 2022, conforme con el inciso b) del artículo 104 del mismo código, (folio 1355 del documento adjuntado al Expediente Nº 77 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización practicado, otorgándole plazo hasta el 17 de octubre de 2022 a fin que presentara por escrito sus descargos a las observaciones formuladas, de corresponder; precisándole que, según lo establecido en el último párrafo del citado artículo, la documentación que se presentara luego del vencimiento del plazo señalado no sería merituada en el procedimiento de fiscalización y que dicho plazo tenía el carácter de improrrogable.

Que a través del **Resultado del Requerimiento Nº 231** (folios 4543 a 4598 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 83 del Expediente Nº 16310-2024), cerrado el 26 de diciembre de 2023 y notificado en la misma fecha conforme con el inciso b) del artículo 104 del mismo código (folio 4600 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 83 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración dio cuenta de que hasta el vencimiento del plazo otorgado, esto es, el 17 de octubre de 2022, la recurrente presentó diversa información y/o documentación mediante los **Expedientes Nº 534 y Nº 607 de 17 de octubre de 2022**, procediendo a su evaluación y consignando los fundamentos que motivaron mantener las observaciones efectuadas, con lo que queda desvirtuado el cuestionamiento de la recurrente respecto a que dicha documentación no fue evaluada en el **Resultado del Requerimiento Nº 231**.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que, asimismo, en autos se observa que la recurrente presentó los Expedientes N° 996, N° 500 y N° 517 de 10 de noviembre de 2022 y 21 de setiembre y 26 de octubre de 2023 (folio 1 del documento "517.zip" adjuntado al Expediente N° 85, folio 1 del documento "500.zip" adjuntado al Expediente N° 86 y folio 1 del documento "996.zip" adjuntado al Expediente N° 87 del Expediente N° 16310-2024), esto es, con posterioridad al plazo otorgado en el Requerimiento N° 231, por lo que resultaba correcto que, **en aplicación del último párrafo del artículo 75 del Código Tributario**, la documentación presentada mediante dichos escritos no fuera merituada por la Administración, por lo que el cuestionamiento de la recurrente por no haberse valorado dicha documentación durante el procedimiento de fiscalización carece de sustento.

Que, conforme con el artículo 141 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421²³, no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o 20 días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo antes señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que, por su parte, el primer párrafo del artículo 148 del anotado código, modificado por el citado Decreto Legislativo N° 1421, dispone que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o 20 días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

²³ Publicado el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que, según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 04843-2-2016, al amparo de lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario, no procede que la Administración merítue la documentación presentada por el contribuyente en la instancia de reclamación, si no acredita que su falta de exhibición durante la fiscalización obedeció a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas y, que igualmente, según el artículo 148 del mismo código, no corresponde que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que, si bien, en instancia de reclamación, la recurrente solicita que se merítue la documentación presentada mediante los Expedientes N° 996, N° 500 y N°

517 de 10 de noviembre de 2022 y 21 de setiembre y 26 de octubre de 2023, respectivamente (folios 1 a 164 del documento adjuntado al Expediente N° 9 del Expediente N° 16310-2024), no procedía que la Administración merituar dicha documentación, la que según la recurrente sustentaría el reparo materia de análisis, toda vez que no acreditó que su falta de exhibición durante la fiscalización hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas, según lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario.

Que, asimismo, conforme con lo establecido en artículo 148 del Código Tributario y el criterio antes expuesto, tampoco corresponde que en esta instancia se evalúen la documentación presentada con el recurso de apelación, dado que la recurrente no acreditó que su falta de exhibición hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas.

Que, en ese mismo orden de ideas, no resulta amparable la nulidad de los valores impugnados deducida por la recurrente, toda vez que de su revisión se aprecia que han sido emitidos cumpliendo con los requisitos establecidos por el artículo 77 del Código Tributario, pues las resoluciones de determinación contienen los fundamentos y disposiciones que las amparan, y se sustentan en los requerimientos emitidos durante la fiscalización, y las resoluciones de multa contienen la referencia a las infracciones, el monto de la sanción y los intereses.

Que es pertinente mencionar que no se aprecia en autos vulneración alguna a los principios de impulso de oficio, verdad material, informalismo y el derecho a la prueba que invoca la recurrente, así como tampoco aquella ha acreditado en autos de qué manera se habrían transgredido, máxime si conforme se ha analizado anteriormente, los medios probatorios presentados con ocasión de los Expedientes N°

996, N° 500 y N° 517 de 10 de noviembre de 2022 y 21 de setiembre y 26 de octubre de 2023, respectivamente, resultaron extemporáneos; asimismo, es preciso indicar que no puede alegarse la aplicación del principio de verdad material para trasladar la carga de la prueba a la Administración, cuando esta corresponde al contribuyente, como en el caso de autos.

Que, según lo expuesto, siendo que el procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente se realizó de acuerdo a ley y, que las resoluciones de determinación y multa impugnadas cuentan con una debida motivación, no corresponde amparar las nulidades alegadas por la recurrente, por lo que carece de sustento lo alegado por aquella en sentido contrario, así como la invocación a las resoluciones de este Tribunal, las sentencias del Tribunal Constitucional y casación citadas, por cuanto no desvirtúan el análisis realizado en la presente instancia.

Resolución de Determinación N°

541 - Impuesto a la Renta del ejercicio 2019

Gastos por servicios no acreditados con documentación sustentatoria fehacientemente, punto 5 del Anexo N° 01 y Anexo N° 03 del Resultado del Requerimiento N° 924

Que en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 541 (folio 3 del documento adjuntado al Expediente N° 18 del Expediente N° 16310-2024), emitida por el Impuesto a la Renta del



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

ejercicio 2019, se aprecia que la Administración reparó el gasto por servicios no acreditados con documentación sustentatoria fehacientemente, consignando como fundamento el punto 5 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 03 del Resultado del Requerimiento Nº 324 y el punto Nº 2 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 03 del Resultado del Requerimiento Nº 231; consignando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por S/ 7 348 569,37.

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

Que como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 01218-5-2002 y Nº 00886-5-2005, entre otras, 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 según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que en las Resoluciones Nº 04100-4-2007 y Nº 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que según el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución Nº 03708-1-2004, entre otras, 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 efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que en las Resoluciones Nº 06368-1-2003 y Nº 05640-5-2006, este colegiado ha establecido que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que, según el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 19094-2-2011 y Nº 09247-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que, por otro lado, según el criterio de este Tribunal contenido en las Resoluciones Nº 05203-4-2008 y Nº 11490-8-2015, los contratos no constituyen prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de las operaciones objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, sino que, para tal efecto, el deudor tributario debe proporcionar elementos de prueba complementarios.

Que, según los criterios anotados, a efectos de analizar la realidad de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y, puede la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si no se aportan elementos concluyentes, podría no



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que mediante el **punto 6 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 411** (folios 52, 60 y 61 de los documentos adjuntados del Expediente Nº 71 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración solicitó a la recurrente que explicase contable, legal y documentariamente, la fehaciencia, así como su relación de causalidad y necesidad con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente y su correspondiente devengo en el ejercicio fiscalizado de las operaciones con proveedores del exterior (no domiciliados) detallados en el Anexo Nº 06 adjunto al dicho requerimiento (folio 71 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 71).

Que, para tal efecto, requirió que: a) Presentase un escrito explicando la naturaleza de las operaciones, cómo se relacionaban estas con la actividad de la recurrente o su necesidad para la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora y señalando la base legal respectiva; b) Proporcionase en formato "Excel" la relación de comprobantes de pago o documentos análogos que componen los importes detallados en cada ítem del cuadro precedente; c) Presentase los comprobantes de pago de compra o documentos análogos, la Declaración Aduanera de Mercaderías – DAM (de corresponder), notas de débito y/o crédito recibidas; d) En caso las operaciones de compras correspondan a la adquisición de existencias, indicase por escrito por cada ítem si estas fueron consumidas en el ejercicio 2019 o si se encontraban en saldos de existencias al 31 de diciembre de 2019; asimismo, deberá presentar partes de ingreso al almacén o recepción de las existencias, así como los partes de salida o consumo y los documentos relacionados con la anotación en el Registro de Inventarios Permanente Valorizado; e) Presentase los vouchers del Libro Diario correspondiente a los asientos de compra, de provisión del gasto o costo, de ingreso de los bienes a almacén (de ser el caso) y de consumo de dichos bienes (de ser el caso); f) En caso se tratase de servicios, presentase los informes recibidos de los proveedores, valorizaciones, liquidaciones, documentos que contuvieran el detalle de los trabajos realizados detalle de personal que los realizó, controles de avance, verificación y conformidad de servicio, comunicaciones, cartas, entre otros; g) Presentase cotizaciones, presupuestos, órdenes de compra, órdenes de servicios, actas, análisis, entre otros, según correspondiese; h) Presentase contratos con sus anexos correspondientes y con sus adendas (de ser el caso), traducidos al idioma español (de ser el caso) y vigentes a la fecha de emisión del comprobante de pago; i) Presentase los documentos y/o comprobantes de egresos de caja y bancos, estados de cuenta bancarios, depósitos, transferencias bancarias, cheques, entre otros entre otros, que mostrasen el pago y la utilización de medios de pago, establecidos en el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo Nº 150-2007-EF y normas modificatorias; y j) Presentase y/o proporcionase cualquier otra documentación e información de acuerdo a la naturaleza de la operación, a efecto que explicase lo requerido.

Que a través del **punto 6 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 1411** (folios 599 a 603 y 622 a 630 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración dio cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente bajo los Expedientes Nº 813, Nº 877, Nº 886, Nº 917, Nº 956, Nº 970, Nº 988, Nº 991, Nº 008, Nº 034 y Nº 424, que consignaban documentación referida a asientos contables, invoices, contrato denominado "Legal Agreement General Management Services", documento denominado: "Delivery_Specification_2019_Espanol", correos electrónicos y medios de pago, tal como se dejó constancia en el Anexo Nº 05 adjunto a dicho resultado (folios 657 y 658 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16310-2024).

Que mediante el **punto 5 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 924** (folios 671, 672 y 695 a 705 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración dio cuenta que en el Registro de Compras Electrónico de la recurrente del ejercicio 2019, se observó la anotación de compras a no domiciliados, que ascendía al importe total de S/ 7 348 569,37, por lo cual en



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

su oportunidad, había requerido a la recurrente que las sustentase, no obstante, aquella no presentó documentación que evidenciase la conformidad de la recepción por parte de su personal responsable sobre los servicios observados, de modo que verificó que no cumplió con proporcionar los elementos de prueba de manera razonable y suficiente que hayan acreditado la prestación de los servicios observados; por lo expuesto, solicitó a la recurrente que acreditase con documentación fehaciente la observación efectuada a las compras anotadas en el referido Registro de Compras, caso contrario se procedería a adicionar dicho importe a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019.

Que a través del **punto 5 del Anexo Nº 01 adjunto al Resultado del Requerimiento Nº 924** (folios 1189 a 1212 del documento adjuntado al Expediente Nº 77 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente bajo el Expediente Nº 419 de 19 de setiembre de 2022 (folios 326 a 387 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 75 del Expediente Nº 16310-2024), habiendo señalado que los contrato denominado "Legal Agreement General Management Services", acuerdos, los invoice, los asientos contables y la constancia de pago presentados, no acreditaron la efectiva prestación de los servicios; agregó que no solo se debía acreditar que se contaba con el invoice que respaldase la operación realizada y que se ha efectuado el registro contable de ella, sino que debía demostrar en efecto que esta se ha realizado; añadiendo que el Registro SAP – asiento de pago y la constancia de pago presentados, solo acreditan el desembolso de dinero relacionado con la cancelación del invoice.

Que, asimismo, indicó que los invoice presentados no precisaban los servicios específicos que se facturaron, por lo que no se tuvo certeza a qué servicios se encontraban referidos respecto a la totalidad de los servicios detallados en sus contratos denominados "Legal Agreement It Services", Legal Agreement General Management services" o de los documentos denominados "Delivery Specification 2019" suscritos con el proveedor : ; por tanto, mencionó que no había un detalle del servicio prestado, conformidad de servicio, análisis, orden de servicio, liquidaciones, detalle del personal que realizó el servicio, entre otros.

Que agregó que en el contrato "Legal Agreement "General Management Services", suscrito entre : y varias empresas del grupo como receptoras de los servicios (entre ellas, la recurrente), se observó que en la cláusula 2 – Prestación de los servicios del contrato mencionado anteriormente, indicó lo siguiente: "Los servicios a ser prestados en virtud del presente contrato con el proveedor del servicio son los servicios de gestión general, incluyendo, sin carácter limitativo, finanzas y control, asesoría de RRHH, gobernabilidad y estrategia, gestión de activos, responsabilidad social corporativa, soporte de desarrollo de negocios, proyectos y construcción y salud, seguridad y medio ambiente y asesoría, por lo que de acuerdo a la factura invoice proporcionado por la recurrente, no se precisaba los servicios específicos prestados en la descripción de la factura; sin embargo, en el "numeral 2 – Alcance de la prestación del servicio" del apéndice de contrato "especificación de prestación del servicio 2019", indicaba que en su inciso a) la descripción del servicio y en su inciso b) el contenido del servicio, además del método de fijación de precio, documentación detallada que no ha proporcionado la recurrente; añadió que en la cláusula 3 – tareas y responsabilidades del contrato mencionado, se estableció que "las responsabilidades del proveedor del servicio, como son: (...) el proveedor del servicio deberá informar acerca de la estructura de costos y precios relevante, incluyendo los generadores de costos relevantes", siendo que la recurrente no proporcionó el informe del proveedor del servicio acerca de la estructura de costos y precios; a la vez que anotó que en la "cláusula 6 – Requerimientos operativos generales del contrato", se indicaba que "De conformidad con el presente contrato los servicios deberán formalizarse mediante una orden de compra / orden de venta, la cual deberá ser registrada en el sistema ERP. El proveedor del servicio deberá asegurarse de que: las horas utilizadas en la prestación del servicio se registren en hojas de tiempo adecuadas y se reporten correctamente, las tarifas horarias internas sean documentadas adecuadamente y de conformidad con la política y procedimientos para transacciones internas de : "; al respecto, indicó que la recurrente no proporcionó la orden de compra o de venta por los servicios recibidos; finalmente, señaló que en base a la evaluación conjunta de la documentación



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

presentada, concluyó que la recurrente no proporcionó documentación probatoria que de manera razonable y suficiente que permitiera acreditar o respaldar la fehaciencia del mencionado servicio, tales como valorizaciones, seguimiento de los servicios brindados, informe de avances de los servicios, entre otros, por lo que procedió a reparar el gasto efectuado con el proveedor por el importe de S/ 7 348 569,37.

Que, adicionalmente mencionó que, respecto a los correos electrónicos presentados por la recurrente, traducidos al español; que conforme con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones Nº 13136-8-2010 y Nº 01307-5-2015, la existencia de correos electrónicos conteniendo comunicaciones vinculadas a la labor contratada no constituye aisladamente prueba suficiente de la efectiva labor del servicio pactado; en tal sentido, refirió que tales documentos tampoco acreditaban la efectiva prestación de los servicios observados; agregó que en referencia a los dos archivos "Excel" denominados "Input to BSC - Smart " y "Sick leave Peru", mencionó que la recurrente no los ha correlacionado a qué factura de las observadas, correspondía.

Que mediante los **Anexos Nº 01 y Nº 02 del Requerimiento Nº 231** (folios 1351 a 1354 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 77 del Expediente Nº 16310-2024), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el reparo efectuado en el punto 5 del Anexo Nº 03 del Requerimiento Nº 924, a efectos que presentase sus descargos.

Que a través del **punto 2 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 231** (folios 4551 a 4559 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 83 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración dio cuenta del escrito presentado y documentación presentada por la recurrente bajo el Expediente Nº 534 de 17 octubre de 2022 (folios 1360 a 1507 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 77 del Expediente Nº 16310-2024), referida a los archivos denominados: "Legal Agreement "C", "E", "IT Services": PC Management, SAP User, y Cloud infrastructure and platform service" y, "Cuestionamientos generales de la SUNAT"; y dejó constancia que la recurrente proporcionó capturas de imágenes de correos detallados en los Anexos Nº 01 y Nº 03 adjuntos a dicho resultado, en archivos word, pdf y en el escrito de respuesta al Requerimiento Nº 231 e indicó que en el resultado del Requerimiento Nº 924, no había realizado ninguna observación específica en relación con los servicios vinculados a "Group Management Services", "BA Management Services", "PC Management", "SAP User" y "Cloud infraestructura and platform service services".

Que asimismo, señaló que la recurrente no proporcionó la traducción correspondiente en idioma castellano de los documentos proporcionados, por lo que según el artículo 241 del Código Procesal Civil y el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 13262-4-2012 y Nº 17524-4-2013, no correspondía admitirlos como medios probatorios.

Que refirió que se observó los servicios vinculados a "Group Management Services", "BA Management Services", "PC Management", "SAP User", "Cloud infrastructure and platform service Services" y conforme constó en el punto 5 del Resultado del Requerimiento Nº 924; arguyó que al cierre del Requerimiento Nº 924, la recurrente presentó los contratos solicitados, sin embargo, en respuesta al Requerimiento Nº 231, la recurrente los presentó nuevamente; añadió que proporcionó impresiones de capturas de imágenes de los correos electrónicos traducidos al castellano, los cuales se encontraban en archivos en formato word y pdf, así como en el escrito presentado, los cuales son meritados en el Anexo Nº 03 al Resultado del Requerimiento Nº 231.

Que, asimismo, mencionó que proporcionó el archivo "Excel" "Employee list octubre 2019" el cual no se encuentra traducido al castellano, por lo que no sería admitido como medio probatorio, según lo señalado en párrafos anteriores; añadiendo que con relación a lo manifestado por la recurrente en cuanto indicó que con la presentación del Test de Beneficio correspondiente al ejercicio 2019 donde la firma internacional analizó precisamente los servicios prestados por y ha determinado su



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

fehaciencia; sin embargo, no proporcionó la documentación e información que acreditase la fehaciencia de las operaciones comerciales con su proveedor vinculado , conforme se dejó constancia en el punto 5 del Anexo N° 01 y Anexo N° 03 del Resultado del Requerimiento N° 924, en donde se indicó lo siguiente: "El presente reporte ha sido preparado con información suministrada por

y sus vinculadas, sobre la base de los hechos tal cual nos han sido informados por ésta y, atendiendo a las regulaciones que se encuentran vigentes para el ejercicio fiscal analizado y si bien las conclusiones están respaldadas por el análisis de precios de transferencia descrito en este documento, no es posible garantizar que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) o cualquier otra autoridad fiscal estarán de acuerdo con ellas"; en ese orden de ideas, manifestó que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, no proporcionó documentación e información que respaldase el documento presentado y que haya permitido llegar a la misma conclusión u opinión de la firma internacional y que a su vez haya acreditado los gastos reparados.

Que mencionó que con relación al archivo denominado: "Cuestionamientos generales de la SUNAT", la recurrente proporcionó la traducción de los correos electrónicos con su proveedor, sin embargo, no proporcionó documentación complementaria a los correos que permitiera acreditar la fehaciencia de los gastos, dichas observaciones se encuentran detalladas en el Anexo N° 03 adjunto al presente requerimiento; esto es, conforme con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones N° 13136-8-2010 y N° 01307-5-2015, en donde indicó que la existencia de correos electrónicos conteniendo comunicaciones vinculadas a la labor contratada no constituye aisladamente prueba suficiente de la efectiva labor del servicio pactado; en tal sentido, tales documentos tampoco acreditan la efectiva prestación de los servicios observados.

Que sostuvo que respecto a la forma de valorar los medios probatorios, la recurrente cuestionó que en aplicación de lo señalado por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, esta debe valorarse en forma conjunta y con apreciación razonada; al respecto, debemos indicar que conforme consta en los resultados de los requerimientos y sus anexos notificados en la presente fiscalización, donde constan los reparos determinados, los cuales se detallan en los Anexos N° 01, N° 02, N° 03 y N° 04 de dicho resultado de requerimiento, los medios probatorios presentados por el contribuyente fueron valorados de manera conjunta y razonada, así como los argumentos que ha presentado respecto de los reparos acotados.

Que agregó que no se vulneró principio alguno, a la vez que indicó que el hecho que la Administración Tributaria tenga una posición diferente a la que sostenía la recurrente o una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, no constituye una causal que acarree su nulidad; por tanto, conforme a lo expuesto en los párrafos precedentes, concluyó que durante el desarrollo de la fiscalización no se ha vulnerado el principio de verdad material y se ha valorado la información y/o documentación presentada por la recurrente de manera conjunta y con apreciación razonada, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo.

Que, por tanto, señaló que conforme a lo antes expuesto, en base a la evaluación de la información y/o documentación adicional presentada, concluyó que la recurrente no desvirtuó los reparos formulados, por lo que procedió a mantener el reparo efectuado bajo los mismos argumentos planteados en el punto 6 del Anexo N° 01 y Anexo N° 03 del Resultado del Requerimiento N° 1924 por el importe de S/ 7 348 569,37 y en los Anexos N° 01, N° 02 y N° 03 adjuntos al Resultado del Requerimiento N° 1231.

Que, según se observa en el cuadro inserto en el Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° 231 (folios 4569 a 4587 del documento adjuntado al Expediente N° 83 del Expediente N° 16310-2024), la Administración reparó el gasto sustentado en los Invoices N° 993, N° 035, N° 953, N° 747, N° 930 N° , 930 N° , 930 N° , 930 N° 903 N° , 930 N° , 903 N° 933, N° 585, N° 025, N° 898, N° 067, N° 772 y N° 983, emitidas por , por los servicios denominados "Group management



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

services 2019 segment I", "U51090 PC Mgmt, 10 – PC Management; 2019 SAP User Yearly Co", "BA Management fee 68517", "Cloud infrastructure cost" y "Adjustment of IP mngt fee 2019".

Que en base a la revisión de la documentación que obra en autos y conforme se hace referencia en el punto 5 del Anexo Nº 01 adjunto al Resultado del Requerimiento Nº 924 (folios 1189 a 1212 del documento adjuntado al Expediente Nº 77 del Expediente Nº 16310-2024) y, el Anexo Nº 03 al Resultado del Requerimiento Nº 231 (folios 4569 a 4587 del documento adjuntado al Expediente Nº 83 del Expediente Nº 16310-2024), se observa que, a efectos de desvirtuar el reparo efectuado, la recurrente presentó el contrato Legal Agreement "General Management services"), documentos denominados: "Delivery Specification 2019" (Especificación de Prestación de Servicio), suscritos con [redacted]; comprobantes de pago (invoices), asientos contables, medios de pago, imágenes de comunicaciones y correos electrónicos, archivos "Excel" denominados "Input to BSC – Smart" y "Sick Leave" y un archivo en pdf denominado "2021-08-Beneficio Servicios 25 I".

Que las copias de las invoice presentados, según el criterio establecido en las Resoluciones Nº 01807-4-2004 y Nº 01145-1-2005, entre otras, no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignan, sino que debía contarse con elementos adicionales que demostraran su efectiva realización.

Que, en cuanto a los asientos contables presentados, cabe señalar que estos no evidencian la prestación de los servicios observados, pues estos solo son registros contables en los cuales se detallan las operaciones comerciales durante un determinado periodo, no advirtiéndose en autos pruebas adicionales que acreditasen la efectiva realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes de pago observados, listados, reportes, o cualquier otra documentación que evidenciara su efectiva realización.

Que, adicionalmente, la recurrente ha proporcionado el contrato Legal Agreement "General Management services"), suscrito con [redacted] y los documentos denominados: "Delivery Specification 2019" (Especificación de Prestación de Servicio), sin embargo, tales contratos y dichos documentos que consignan los servicios contratados, según el criterio expuesto en las Resoluciones Nº 04832-3-2005 y Nº 10579-3-2009, solo acreditarían un acuerdo de voluntades entre dichas partes para la ejecución de dichos contratos de servicios, lo que no es materia de cuestionamiento y, además, no acreditarían la realidad de las operaciones con los proveedores observados.

Que en cuanto a los medios de pago presentados, cabe señalar que estos solo dan cuenta de pagos que se habrían efectuado al proveedor observado, los que tampoco acreditan la realidad de las operaciones.

Que con relación a las impresiones de imágenes de comunicaciones e impresiones de correos electrónicos, cabe señalar que en autos no está acreditado que estas correspondan al contenido de los documentos digitales originales, dado que estas no han sido contrastados con aquellos por autoridad alguna; no obstante, aun cuando su contenido fuera, estas no acreditan la realidad de las operaciones observadas, por cuanto solo describirían coordinaciones que habría realizado la recurrente y los supuestos proveedores, por lo que no pueden acreditar que las operaciones observadas fueran efectuadas.

Que respecto a los archivos presentados por la recurrente denominados "Input to BSC – Smart" y "Sick Leave" y un archivo en pdf denominado "2021-08-Beneficio Servicios 25 I".

2019 -final", cabe señalar que tales archivos no resultan suficientes a efectos de desvirtuar el reparo efectuado, máxime si no ha venido acompañada de documentación que respaldase la información que consignan.

Que, conforme con lo expuesto, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera contratado los servicios observados para la realización de sus actividades, la documentación que proporcionó no resulta suficiente para sustentar las operaciones observadas al no presentar documentación sustentatoria mínima que acreditase la efectiva ejecución de los servicios descritos en los comprobantes de pago antes mencionados, como serían los informes o reporte de actividades correspondientes a los servicios



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

prestados por el proveedor observado, que pudiera acreditar la efectiva realización de tales servicios, **por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución Nº 610 en este extremo.**

Gastos por servicios no acreditados con documentación sustentatoria fehacientemente, punto 6 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 04 del Resultado del Requerimiento Nº 924

Que en el Anexo Nº 02 de la Resolución de Determinación Nº 541 (folio 3 del documento adjuntado al Expediente Nº 18 del Expediente Nº 16310-2024), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, se aprecia que la Administración reparó el gasto por servicios no acreditados con documentación sustentatoria fehacientemente, consignando como fundamento el punto 6 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 04 del Resultado del Requerimiento Nº 924 y el punto 3 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 04 del Resultado del Requerimiento Nº 231; consignando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por S/ 2 063 574,00.

Que mediante el **punto 6 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 411** (folios 52, 60 y 61 de los documentos adjuntados del Expediente Nº 71 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración solicitó a la recurrente que explicase contable, legal y documentariamente, la fehaciencia, así como su relación de causalidad y necesidad con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente y su correspondiente devengo en el ejercicio fiscalizado de las operaciones con proveedores del exterior (no domiciliados) detallados en el Anexo Nº 06 adjunto al dicho requerimiento (folio 71 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 71 del Expediente Nº 16310-2024).

Que, para tal efecto, requirió que: a) Presentase un escrito explicando la naturaleza de las operaciones, cómo se relaciona esta con la actividad de la recurrente o la necesidad de la misma para la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora y señalando la base legal respectiva; b) Proporcionase en formato "Excel" la relación de comprobantes de pago o documentos análogos que compusiesen los importes detallados en cada ítem del cuadro precedente; c) Presentase los comprobantes de pago de compra o documentos análogos, la Declaración Aduanera de Mercaderías – DAM (de corresponder), notas de débito y/o crédito recibidas; d) En caso las operaciones de compras correspondiesen a la adquisición de existencias, indicase por escrito por cada ítem si estas fueron consumidas en el ejercicio 2019 o si se encontraban en saldos de existencias al 31 de diciembre de 2019; asimismo, debía presentar partes de ingreso al almacén o recepción de las existencias, así como los partes de salida o consumo y los documentos relacionados con la anotación en el Registro de Inventarios Permanente valorizado; e) Presentase los vouchers del Libro Diario correspondiente a los asientos de compra, de provisión del gasto o costo, de ingreso de los bienes a almacén (de ser el caso) y de consumo de dichos bienes (de ser el caso); f) En caso se tratase de servicios, presentase los informes recibidos de los proveedores, valorizaciones, liquidaciones, documentos que contuvieran el detalle de los trabajos realizados detalle de personal que los realizó, controles de avance, verificación y conformidad de servicio, comunicaciones, cartas, entre otros; g) Presentase cotizaciones, presupuestos, órdenes de compra, órdenes de servicios, actas, análisis, entre otros, según correspondiese; h) Presentase contratos con sus anexos correspondientes y con sus adendas (de ser el caso), traducidos al idioma español (de ser el caso) y vigentes a la fecha de emisión del comprobante de pago; i) Presentase los documentos y/o comprobantes de egresos de caja y bancos, estados de cuenta bancarios, depósitos, transferencias bancarias, cheques, entre otros entre otros, que mostrasen el pago y la utilización de medios de pago, establecidos en el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo Nº 150-2007-EF y normas modificatorias; y j) Presentase y/o proporcionase cualquier otra documentación e información de acuerdo a la naturaleza de la operación, a efecto que explicase lo requerido.

Que a través del **punto 6 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 411** (folios 622 a 630 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración dio cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente bajo los



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Expedientes Nº 813, Nº 877. Nº 886, Nº 917, Nº 956, Nº 970, Nº 988, Nº 991, Nº 008, Nº 034 y Nº 424, que consignaban documentación referida a asientos contables, invoices, contrato denominado "Legal Agreement General Management Services", documento denominado: "Delivery Specification 2019 Espanol", impresiones de correos electrónicos y medios de pago, tal como se dejó constancia en el Anexo Nº 05 adjunto a dicho resultado (folios 657 y 658 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16306-2024).

Que mediante el **punto 6 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 924** (folios 671, 672 y 705 a 713 del documento adjuntado al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración dio cuenta que en el Registro de Compras Electrónico de la recurrente del ejercicio 2019, observó la anotación de compras a no sujetos domiciliados, que ascendía al importe total de S/ 2 063 573,85, por las cuales, en su oportunidad, había requerido que las sustentase, no obstante, aquella no presentó documentación que evidencie la conformidad de la recepción por parte de su personal responsable sobre los servicios observados, de modo que verificó que no cumplió con proporcionar los elementos de prueba de manera razonable y suficiente que hayan acreditado la prestación de los servicios observados; por lo expuesto, solicitó a la recurrente que acreditase con documentación fehaciente la observación efectuada a las compras anotadas en el Registro de Compras, caso contrario se procedería a adicionar dicho importe a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019.

Que a través del **punto 5 del Anexo Nº 01 adjunto al Resultado del Requerimiento Nº 924** (folios 1189 a 1212 del documento adjuntado al Expediente Nº 77 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente bajo el Expediente Nº 419 de 19 de setiembre de 2022 (folios 326 a 387 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 75 del Expediente Nº 16310-2024) y dejó constancia que la recurrente no presentó documentación que acreditase los servicios al que hacían referencia los contratos firmados con su proveedor, según se indicó en el documento denominado "Delivery Specification" en donde se detallaron los servicios que prestaría ; agregó que la recurrente no proporcionó ningún documento que acreditase la conformidad de los servicios recibidos, según señaló el contrato.

Que, asimismo, mencionó que, respecto a los contratos y acuerdos presentados, estos solo evidenciaban un acuerdo de voluntades para la adquisición del servicio, pero no acreditan su efectiva prestación; añadió que las disposiciones fijadas en los contratos permiten determinar la documentación adicional que acredita la efectiva prestación del servicio contratado; agregando que en base al análisis de los contratos se observó que la recurrente no presentó entre otros documentos, el informe del proveedor del servicio prestado, la determinación de precios o la valorización del servicio, el sistema de registro por horas y demás documentación probatoria de los servicios recibidos a cargo de su vinculada de acuerdo con la naturaleza de los mismos.

Que, adicionalmente, mencionó que, respecto a los correos electrónicos presentados por la recurrente, traducidos al español; que conforme con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones Nº 13136-8-2010 y Nº 01307-5-2015, la existencia de correos electrónicos conteniendo comunicaciones vinculadas a la labor contratada no constituye aisladamente prueba suficiente de la efectiva labor del servicio pactado; en tal sentido, refirió que tales documentos tampoco acreditaban la efectiva prestación de los servicios observados.

Que agregó que según el análisis antes expuesto, el comprobante de pago (invoice), contratos, registros contables, medios de pago, cuadros "Excel" e impresiones de correos electrónicos sin soporte documentario, no resultan suficientes para acreditar de manera fehaciente la efectiva prestación de los servicios detallados en el Anexo Nº 04 adjunto a dicho resultado de requerimiento (folios 1338 a 1349 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 del Expediente Nº 16310-2024), a la vez que señaló que la recurrente no presentó documentación adicional de acuerdo a la naturaleza de los servicios,



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

limitándose a lo señalado en los párrafos anteriores, pese haber sido requerida a efectos de acreditar la prestación de los servicios contratados.

Que, por tanto, concluyó conforme consta en el Anexo Nº 04 adjunto a dicho resultado, observó que en base a la evaluación conjunta de la documentación presentada, la recurrente no proporcionó documentación probatoria fehaciente y preconstituida que acreditase la efectividad de los servicios descritos en los correspondientes comprobantes de pago (invoice) y contratos, por lo que procedió a reparar los gastos que afectaron la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, por el importe de S/ 2 063 573,85.

Que mediante los Anexos Nº 01 y Nº 02 del Requerimiento Nº 231 (folios 1351 a 1354 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 77 del Expediente Nº 16310-2024), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el reparo efectuado en el punto 6 del Anexo Nº 04 del Requerimiento Nº 924, a efectos que presentase sus descargos.

Que a través del punto 3 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 231 (folios 4560 a 4566 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 83 del Expediente Nº 16310-2024), la Administración dio cuenta del escrito presentado y documentación presentada por la recurrente bajo el Expediente Nº 534 y Nº 607 de 17 octubre de 2022 (folios 1360 a 1508 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 77 del Expediente Nº 16310-2024), referida a contratos en archivos pdf, tres archivos "Excel" denominados: Input to (TRA ESP), (TRA ESP) y 2020 target (TRA ESP), un archivo en pdf denominado "2021-08-25 – Test de Beneficio Servicios Intragrupo final" e impresiones de capturas de imágenes de correos electrónicos en idioma castellano en archivos pdf, los mismos que han sido meritados conforme se detalló en el Anexo Nº 01 y Anexo Nº 04 adjuntos dicho resultado (folios 1338 a 1349 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 74 y folios 4560 a 4566 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 83 del Expediente Nº 16310-2024).

Que, asimismo, mencionó que mediante el escrito presentado bajo el Expediente Nº 534, la recurrente presentó impresiones de capturas de imágenes de correos en archivos word, pdf, habiendo señalado que aquella no proporcionó la traducción correspondiente en idioma castellano de los documentos proporcionados, según el artículo 241 del Código Procesal Civil y el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 13262-4-2012 y Nº 17524-4-2013, no correspondía admitirlos como medios probatorios.

Que refirió que se observaron los servicios vinculados a "Operational Services", conforme consta en el punto 6 del Resultado de Requerimiento Nº 924, siendo que con ocasión de dicho requerimiento, la recurrente presentó los contratos solicitados, sin embargo, con ocasión del Requerimiento Nº 231 volvió a presentarlos; agregando que proporcionó un archivo en pdf denominado "Identificador de Traductor de documentos presentados", a la vez que proporcionó impresiones de capturas de imágenes de los correos electrónicos traducidos al castellano, los cuales se encontraban en archivos en formato pdf, los cuales fueron meritados en el Anexo Nº 04 al resultado del referido requerimiento.

Que arguyó que en los tres archivos "Excel" proporcionados por la recurrente: Input to (TRA ESP), (TRA ESP) y PNE 2020 target (TRA ESP), se observó que contiene un análisis de datos estadísticos en los cuales consigna solo rúbrica, no se identificó a la persona que elaboró dichos análisis estadísticos, tampoco indicó con qué factura emitida por el proveedor se encuentra relacionada.

Que afirmó que en el archivo en pdf denominado "Identificador de Traductor de documentos presentados", se encontraba referido a la declaración de la persona que había oficiado de traductor de los documentos presentados; añadió que con relación a lo manifestado por la recurrente en el sentido que cumplió con proporcionar el Test de Beneficio correspondiente al ejercicio 2019 donde la firma



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

internacional ha analizado precisamente los servicios prestados por y ha determinado su fehaciencia, señaló que a la fecha, la recurrente no ha proporcionado la documentación e información que acredite la fehaciencia de las operaciones comerciales con su proveedor vinculado

Que mencionó que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no ha proporcionado documentación e información que respalde el documento presentado y que haya permitido llegar a la misma conclusión u opinión de la firma internacional y que a su vez acredite los gastos reparados.

Que añadió que con ocasión a la presentación del archivo denominado: "*Cuestionamientos generales de la SUNAT*", la recurrente proporcionó la traducción de las impresiones de los correos electrónicos con su proveedor, sin embargo, no proporcionó documentación complementaria a los correos que permitieran acreditar la fehaciencia de los gastos, dichas observaciones se encuentran detalladas en el Anexo N° 03 adjunto al presente requerimiento; esto es, conforme con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones N° 13136-8-2010 y N° 01307-5-2015, en donde indicó que la existencia de correos electrónicos conteniendo comunicaciones vinculadas a la labor contratada no constituye aisladamente prueba suficiente de la efectiva labor del servicio pactado; en tal sentido, tales documentos tampoco acreditan la efectiva prestación de los servicios observados.

Que sostuvo que respecto a la forma de valorar los medios probatorios, la recurrente cuestionó que en aplicación de lo señalado por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, esta debe valorarse en forma conjunta y con apreciación razonada; al respecto, debemos indicar que conforme consta en los resultados de los requerimientos y sus anexos notificados en la presente fiscalización, donde constaban los reparos determinados, los cuales se detallan en los Anexos N° 01, N° 02, N° 03 y N° 04 de dicho resultado de requerimiento, los medios probatorios presentados por el contribuyente fueron valorados de manera conjunta y razonada, así como los argumentos que ha presentado respecto de los reparos acotados.

Que agregó que no se vulneró principio alguno, a la vez que indicó que el hecho que tuviera una posición diferente a la que sostenía la recurrente o una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, no constituye una causal que acarree su nulidad; por tanto, conforme a lo expuesto en los párrafos precedentes, concluyó que durante el desarrollo de la fiscalización no se ha vulnerado el principio de verdad material y se ha valorado la información y/o documentación presentada por la recurrente de manera conjunta y con apreciación razonada, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo.

Que, por tanto, señaló que conforme a lo antes expuesto, en base a la evaluación de la información y/o documentación adicional presentada, concluyó que la recurrente no desvirtuó los reparos formulados, por lo que procedió a mantener el reparo efectuado bajo los mismos argumentos planteados en el punto 6 del Anexo N° 01 y Anexo N° 04 del Resultado del Requerimiento N° 924 por el importe de S/ 2 063 573,85 y en los Anexos N° 01, N° 02 y N° 04 adjuntos al Resultado del Requerimiento N° 231.

Que, según se aprecia en el cuadro inserto en el Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° 231 (folios 1338 a 1349 de los documentos adjuntados al Expediente N° 74 del Expediente N° 16310-2024), la Administración reparó el gasto sustentado en los Invoices N° 611, N° 016, N° 89, N° 258, N° 763, N° 974, N° 932, N° 970, N° 805, N° 678 y N° 847, emitidas por , por los servicios denominados "*Peru Hydro P service NO*".

Que en base a la revisión de la documentación que obra en autos y según la información consignada en el Anexo N° 01 adjunto al Resultado del Requerimiento N° 924 (folios 1338 a 1349 de los documentos adjuntados al Expediente N° 74 del Expediente N° 16310-2024) y, el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 231 y su Anexo N° 04 (folios 1338 a 1349 de los documentos adjuntados al Expediente N° 74 y, folios 4560 a 4566 de los documentos adjuntados al



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Expediente Nº 83 del Expediente Nº 16310-2024), se observa que, a efectos de desvirtuar el reparo efectuado, la recurrente presentó el contrato Legal Agreement "Operational services", documentos denominados "Delivery Specification 2019", suscritos con [redacted]; comprobantes de pago (invoices), asientos contables, constancias de pago, medios de pago, correos electrónicos, actas de reunión y archivos "Excel" denominados "Input to [redacted]" y "[redacted]"; un archivo en pdf denominado "[redacted] 202 target" y un archivo en pdf denominado "2021-08-25 [redacted] 2019-final".

Que las copias de las invoice presentados, según el criterio establecido en las Resoluciones Nº 01807-4-2004 y Nº 01145-1-2005, entre otras, no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignan, sino que debía contarse con elementos adicionales que demostraran su efectiva realización.

Que, en cuanto a los asientos contables presentados, cabe señalar que estos no evidencian la prestación de los servicios observados, pues estos solo son registros contables en los cuales se detallan las operaciones comerciales durante un determinado periodo, no advirtiéndose en autos pruebas adicionales que acreditasen la efectiva realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes de pago observados, listados, reportes, o cualquier otra documentación que evidenciara su efectiva realización.

Que, adicionalmente, la recurrente presentó el contrato Legal Agreement "Operational services" suscritos con [redacted] y los documentos denominados "Delivery Specification 2019"; al respecto, cabe señalar que tal contrato y dichos documentos que consignan los servicios contratados, según el criterio expuesto en las Resoluciones Nº 04832-3-2005 y Nº 10579-3-2009, solo acreditarían un acuerdo de voluntades entre dichas partes para la ejecución de dichos contratos de servicios, lo que no es materia de cuestionamiento y, además, no acreditarían la realidad de las operaciones con los proveedores observados.

Que en cuanto a los medios de pago presentados, cabe señalar que estos solo dan cuenta de pagos que se habrían efectuado al proveedor observado, los que tampoco acreditan la realidad de las operaciones.

Que con relación a la impresión de los correos electrónicos, cabe señalar que en autos no está acreditado que estas correspondan al contenido de los documentos digitales originales, dado que estas no han sido contrastados con los citados documentos digitales por autoridad alguna, sino que, aun cuando su contenido fuera veraz, estas no acreditan la realidad de las operaciones observadas, por cuanto solo describirían coordinaciones que habría realizado la recurrente y los supuestos proveedores, por lo que no pueden acreditar que las operaciones observadas fueran efectuadas.

Que en cuanto a los archivos presentados por la recurrente denominados "[redacted] Input to [redacted]" y "[redacted]"; actas de reunión y un archivo en pdf denominado "Template PNE 202 target", cabe señalar que estos no resultan suficientes a efectos de desvirtuar el reparo efectuado, máxime si no han venido acompañados de documentación que respalde lo señalado en tales archivos.

Que con relación al archivo presentado por la recurrente en pdf denominado: "2021-08-Beneficio Servicios 25 [redacted] Test de Intragruppo [redacted] 2019 -final", cabe señalar que el referido archivo no resulta suficiente a efectos de desvirtuar el reparo efectuado, máxime si no ha venido acompañado de documentación que respaldase la información que consigna y con ello poder acreditar la fehaciencia de las operaciones acotadas.

Que, conforme con lo expuesto, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera contratado los servicios observados para la realización de sus actividades, la documentación que proporcionó no resulta suficiente para sustentar las operaciones observadas al no presentar documentación sustentatoria mínima que acredite la efectiva ejecución de los servicios descritos en los comprobantes de pago antes mencionados, como serían los informes o reporte de actividades correspondientes a los servicios prestados por el proveedor observado, que pudiera acreditar la efectiva realización de tales servicios, lo que no se encuentra desvirtuado con la documentación presentada, así como tampoco con las



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

explicaciones planteadas con ocasión de la diligencia de informe oral, **por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución Nº 610 en este extremo.**

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que los alcances del principio de fehaciencia no se encuentran definidos en la Ley del Impuesto a la Renta, cabe señalar que si bien la fehaciencia como concepto jurídico no se encuentra desarrollado a nivel legal, no obstante, este Tribunal ha emitido sendos pronunciamientos que han establecido que para sustentar la deducción entre otros de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan 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; de igual modo se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro; por tanto, el hecho que a nivel legislativo no exista un concepto jurídico sobre la fehaciencia de las operaciones, ello no es óbice para que la recurrente haya presentado la documentación respectiva que permita acreditar la fehaciencia de las operaciones acotadas, y que le haya permitido sustentar la deducción gastos o costos en forma fehaciente y razonable, lo que inclusive es reconocido por la propia recurrente al invocar diversas resoluciones, así como una casación, los cuales de ningún modo enervan el análisis antes efectuado.

Que respecto a los argumentos planteados por la recurrente en el sentido que la Administración no habría realizado una valoración conjunta y con apreciación razonada de la documentación presentada, cabe manifestar que el reparo determinado por servicios no acreditados con documentación sustentatoria fehacientemente, se fundamentó en la valoración de la documentación presentada por la propia recurrente y que contrariamente a lo señalado por esta, dicha documentación fue evaluada de manera conjunta, habiéndose verificado que aquella no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la fehaciencia de las operaciones acotadas, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular; en ese sentido, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02289-4-2003, Nº 06368-1-2003, Nº 03809-8-2017, Nº 04020-1-2019, Nº 04932-4-2019, Nº 05809-9-2019, Nº 12351-4-2013, Nº 09240-8-2017 y Nº 06252-9-2023, invocadas por la recurrente no contradicen el análisis expuesto en la presente resolución.

Que, asimismo, en cuanto a los diversos argumentos planteados por la recurrente tendientes a explicar las características de los servicios observados, cabe señalar que, si bien podría haber resultado razonable que adquiriera tales servicios, lo que alega no se encuentra respaldado con la debida documentación sustentatoria que permita acreditar la fehaciencia de las operaciones acotadas, por lo que carece de sustento lo alegado por aquella al respecto, siendo que, conforme se ha señalado precedentemente, contrariamente a lo mencionado por la recurrente, la Administración ha valorado de manera conjunta la documentación presentada.

Que respecto a lo mencionado por la recurrente en el sentido que es falso que se pretenda sustentar la realidad de las operaciones solamente con correos electrónicos, por cuanto ha presentado adicionalmente contratos, comprobantes de pago, registros contables, que se encontraban acompañados principalmente de correos electrónicos cursados entre el proveedor y la recurrente, cabe manifestar que conforme se ha analizado anteriormente, toda la documentación presentada por la recurrente y que se encuentra referida a la que aquella invoca, ha sido analizada de manera conjunta y no resultó suficiente a efectos de acreditar la fehaciencia de las operaciones acotadas, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular; en ese sentido, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01026-10-2023, Nº 03138-4-2021, Nº 06689-5-2005, Nº 09457-5-2004, Nº 02160-4-2023, Nº 03927-4-2019 y Nº 5673-3-2020 que invoca la recurrente, no contradicen el análisis expuesto al respecto.

Que con relación al cuestionamiento de la recurrente en el sentido que la Administración le requirió que demostrase que no existió incumplimiento en el contrato celebrado con los proveedores observados, cabe



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

señalar que ello solo fue un argumento adicional a partir de la revisión de los contratos presentados por la propia recurrente, siendo que, conforme se ha indicado anteriormente, la presentación del contrato solo refleja un acuerdo de voluntades respecto a determinadas prestaciones pero no acredita en forma alguna la ejecución de estas, por lo que no sustenta la realidad de las operaciones observadas; asimismo, cabe mencionar que la referencia que hace la recurrente a los comprobantes de pago presentados, tampoco acreditan la realidad de las operaciones observadas, por lo que su invocación no resulta pertinente, máxime si aquella no ha cumplido con presentar documentación fehaciente que permita desvirtuar el reparo determinado.

Que cabe indicar que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00560-3-2016 invocada por la recurrente no resulta aplicable, por cuanto se encuentra referida a un caso distinto al de autos.

Que, por otro lado, en cuanto a lo argumentado por la recurrente, en el sentido que el reparo a las pérdidas compensables no es conforme a derecho por vulnerar el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos, siendo que para tal efecto invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 6766-3-2019, Nº 0939-Q-2018, Nº 5338-1-2022, Nº 3079-1-2022 y Nº 2255-4-2012, así como la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 047-2004-AI/TC, cabe señalar que en su recurso de reclamación no expuso argumentos que contravirtieran la determinación de las pérdidas tributarias compensables del ejercicio 2019, así como tampoco otros aspectos referidos a dicho reparo, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular, conforme con el artículo 147 del Código Tributario, según el cual al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.

Que, en ese mismo orden de ideas, con relación a lo cuestionado por la recurrente en el sentido que el Requerimiento Nº 0122230002673 y su resultado que sustentan la determinación de la pérdida tributaria proveniente del año 2018 compensable en el ejercicio 2019 son nulos, debido a que la prórroga del plazo de fiscalización no se realizó conforme a ley, a la vez que invoca la nulidad del Requerimiento Nº 012220002231, **específicamente bajo el argumento que no tiene naturaleza de un requerimiento de conclusiones emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario** y, en ese sentido, se debe valorar la documentación presentada el 10 de noviembre de 2022, 21 de setiembre de 2023 y 26 de octubre de 2023; cabe mencionar que en tanto que dicho aspecto no fueron alegados en su recurso de reclamación, según lo dispuesto por el artículo 147 del Código Tributario, no corresponde que en esta instancia se emita pronunciamiento al respecto.

Que, esta línea de interpretación, respecto a las causales de nulidad alegadas recién en la etapa de apelación, es compartida por el Poder Judicial en la Sentencias de Casación emitida en el Expediente Nº 31585-2022 Lima, que declaró infundados los recursos de casación y, en consecuencia, resolvió no casar la Resolución Nº 19 de 13 de junio de 2022 expedida por la Séptima Sala Especializada en los Contencioso Administrativo en Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revocó la sentencia de primera instancia, contenida en la Resolución Nº Doce de 28 de febrero de 2022, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos y, reformándola, declaró fundada la demanda en todos sus extremos y, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01148-5-2021, ordenando la emisión de un nuevo pronunciamiento, señalando en su quinto considerando, que los aspectos referidos al cumplimiento o no del requisito de validez de competencia en la emisión de los actos administrativos, de conformidad con el artículo 147 del Código Tributario, no merecía ser dilucidado con la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal, al no haber sido expuesto durante la reclamación, por lo que no podía ser revisado o debatido posteriormente.

Que con relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que el estándar probatorio comprende la identificación de los trabajadores de los proveedores que participaron en la prestación de servicios y su presencia en la planilla de los proveedores observados, para lo cual presenta información adicional referida a la identificación de los trabajadores de los proveedores observados que participaron en la



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

prestación de servicios y su presencia en la planilla de las empresas proveedoras, cabe indicar que según el artículo 148 del Código Tributario, no procede en esta instancia evaluar la documentación presentada en su escrito ampliatorio de la apelación (folios 121 a 157 del documento adjuntado al Expediente Nº 100 del Expediente Nº 16310-2024) dado que la recurrente no acreditó que su falta de exhibición hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas.

Que, sin perjuicio de ello, cabe indicar que la información presentada solo permitiría apreciar que los proveedores observados habrían contado con trabajadores a su cargo, lo cual, de manera contraria a lo alegado por aquella, dicha información no resulta suficiente a efectos de acreditar la fehaciencia de las operaciones acotadas.

Que en cuanto a lo referido por la recurrente en el sentido que solicitar los costos y/o gastos del proveedor del servicio implica un reconocimiento implícito de la efectiva realización del servicio; cabe señalar que tales alegatos carecen de sentido, por cuanto, como se ha mencionado, el fundamento del reparo efectuado se circunscribió a la falta de documentación probatoria que permitiera evidenciar la prestación efectiva de los servicios cuestionados, al amparo de lo señalado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que si bien la Administración también requirió en etapa de fiscalización documentación que acreditase o evidenciase la naturaleza de los servicios, su necesidad real, los costos y gastos del prestador del servicio y los criterios de asignación de aquellos, incluyendo el cumplimiento del Test de Beneficio, entre otros aspectos, ello no implica en forma alguna que la Administración la aceptación, ni presupone que los servicios fueron efectivamente prestados, habida cuenta que en etapa de fiscalización la Administración puede requerir toda la información y/o documentación que considere pertinente para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, lo que no implica bajo en ningún caso la toma de postura o posición formal sobre la existencia o no de ciertos hechos, ya que la toma de postura recién se define con la emisión del acto administrativo determinativo.

Que, lo alegado en el sentido que no corresponde atribuir la calidad de "partes vinculadas" a empresas por el solo hecho de pertenecer a un Estado extranjero, toda vez que las entidades estatales persiguen fines públicos y de política macroeconómica, careciendo de la lógica corporativa de maximización de beneficios privados o de esquemas de traslado de utilidades para erosionar la base imponible que es el que resultaría natural en esquemas empresariales de capitales privados, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 4431-9-2024, Nº 05824-1-2024, Nº 05558-3-2024 y Nº 06076-4-2024; agregando que el Estado Noruego, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Pesca- es el titular directo de _____, entidad que a su vez posee el control directo de _____ siendo que esta última es propietaria directa de _____ e indirecta de la compañía; por lo tanto, manifiesta que el Estado Noruego mantiene la propiedad directa o indirecta de _____ y en última instancia de la compañía; cabe indicar que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular, conforme con el artículo 147 del Código Tributario, según el cual al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación, habida cuenta que recién ha sido alegado luego de informe oral.

Que, sin perjuicio de lo expuesto, cabe precisar, a título ilustrativo, que el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece supuestos objetivos y taxativos de vinculación económica basados en la propiedad, el control o la dirección, no verificándose en ella que contempla alguna excepción o inmunidad a favor de personas jurídicas cuyo accionariado se total o parcialmente de propiedad estatal, salvo lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Supremo Nº 264-2017-EF, que modificó el artículo 30 del citado reglamento, desde el 1 de octubre de 2017, por lo que no puede excluirse de los supuestos de vinculación, criterio que ya ha sido sostenido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 10271-4-2021 y Nº 10966-9-2021, cuando en situaciones producidas antes de la



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

vigencia del Decreto Supremo N° 264-2017-EF, sostuvieron que pese a que empresas estatales peruanas calificaban como vinculadas, no les resultaba aplicable la restricción a la deducción del gasto prevista en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que esa norma debía ser enmarcada en una regulación que tenía como finalidad evitar actuaciones elusivas de los contribuyentes que erosionasen la base imponible en detrimento de una menor recaudación del Estado, no resultando razonable considerar que tal característica, en los términos de dicha disposición, pudiera ser aplicable en los casos sobre los que se pronunciaron, pero se dejó claro que esas empresas calificaban como empresas vinculadas,

Que, en ese orden de ideas, resulta importante señalar que lo expuesto resulta claramente corroborado por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Supremo N° 264-2017-EF, vigente desde el 1 de octubre de 2017, que modificó el artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que **para efecto de los intereses a que se refiere el inciso j) del artículo 56° de la Ley del Impuesto**, no se consideran partes vinculadas la empresa privada del país con la empresa del exterior que: a) Solo se encuentren en las situaciones previstas en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24; y, b) Se encuentren en dichas situaciones solo porque es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas.

Que, en efecto, resulta claro que para el legislador la vinculación si se produce para todos los supuestos y situaciones establecidas en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en la medida en que no constituyan operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses, sin importar a través de quienes o que supuestos determinan la vinculación entre personas, empresas o entidades; o aun cuando si implicasen operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses, pero no se enmarcan en los supuestos previstos en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24 de citado reglamento, sea que se encuentren en dichas situaciones solo porque es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas, o aun cuando si implicasen operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses, se enmarcan en los supuestos previstos en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24 de citado reglamento, pero se encuentren en dichas situaciones por circunstancias distintas a que es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas; habiéndose limitado a excluir de la regla de vinculación a operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses entre empresas vinculadas en función las situaciones previstas en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24 y solo cuando es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en esta; es decir, claramente no excluye de la regla de vinculación al resto de operaciones y supuestos explícitamente contemplados por la norma.

Que, si bien las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04431-9-2024, N° 05824-1-2024, N° 05558-3-2024 y N° 06076-4-2024, fundamenta sus fallos en que las entidades bancarias chinas no buscan de forma primaria la maximización de beneficios o la elusión fiscal, sino apoyar a la economía doméstica²⁴,

²⁴ Cabe mencionar que según el artículo de investigación denominado "State Capitalism in China: The Case of the Banking Sector", elaborado por el ingeniero Jan Bejtkovský, del Departamento de Economía Mundial, Facultad de Relaciones Internacionales, Universidad de Economía, República Checa; contenido en el USB que obra en el folio 1001, y conforme señala la propia Administración aludiendo al contenido del citado artículo (folios 1028, 1029 y 1037/vuelta), las empresas estatales chinas al estar controladas por el Estado Chino, que es un capitalismo de Estado, su objetivo no es necesariamente el beneficio económico de estas sino la participación en las tareas que les sean asignadas. Así, la Administración en la resolución apelada, transcribe lo siguiente: "(...) Estos bancos también están totalmente controlados por el Estado, y su objetivo no es el beneficio, sino la participación en las tareas asignadas. Cada uno de ellos tiene un alcance específico, lo que ayuda a alcanzar los objetivos fijados por el gobierno (...)". En dicho artículo se indica, además, en torno a la política económica aplicada en China en relación al sector bancario, entre otros, que: el sistema económico del capitalismo de estado influye significativamente en la economía (mercado) enfocado en perseguir los objetivos estatales definidos por el gobierno chino, por lo que el mercado juega un papel subordinado, dándose preferencia al objetivo estatal (gobierno). El sector bancario de países tales como Rusia, China y los estados petroleros del Golfo Pérsico, con tendencias capitalistas de Estado, desempeña un papel importante, que



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

señalando que esa interpretación es reconocida por el legislador, quien en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 264-2017-EF²⁵, indica que: "(...) La tasa del 30% aplicable a los intereses provenientes de operaciones de financiamiento entre partes vinculadas coadyuva a evitar que las empresas domiciliadas erosionen la base imponible del IR mediante la excesiva deducción de intereses. Sin embargo, tratándose de empresas de propiedad de un Estado extranjero, este problema no tiene la envergadura que se presenta en los grupos de empresas multinacionales conformados exclusivamente por capitales privados (...)", **por lo que, según afirman, no encuadran como sujetos que puedan dar lugar a los supuestos de vinculación**, todos esos pronunciamientos no solo se ha emitido sobre ejercicios anteriores a la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 264-2017-EF, sino porque, además, solo se han pronunciado sobre operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses, no siendo extensible a otras operaciones y, porque cuando analizan y concluyen cuales serían los objetivos de las empresas bancarias con participación o influencia del Estado Chino, se refieren solo a ese país, no teniendo sentido pretender sostener que todos los estados en el mundo actúan, a través de las empresas en las que participan directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas, bajo la misma lógica.

Que en el caso de autos se están analizando operaciones distintas a operaciones de financiamiento sujetas al pago de intereses y por servicios prestados por empresas que, según se alega, implicaría la participación estatal de Noruega, por lo que no son aplicables.

Que, asimismo, resulta importante señalar que sostener en forma genérica que las entidades estatales persiguen fines públicos y de política macroeconómica, careciendo de la lógica corporativa de maximización de beneficios privados o de esquemas de traslado de utilidades para erosionar la base imponible que es el que resultaría natural en esquemas empresariales de capitales privados, implica una **generalización infundada** al asumir que todas las empresas estatales actúan exclusivamente guiadas por fines públicos y que, por ello, carecen de incentivos para fijar condiciones distintas de las que pactarían partes independientes, habida cuenta que la experiencia comparada demuestra exactamente lo contrario; las empresas de propiedad estatal desarrollan actividades empresariales en mercados competitivos, negocian contratos, financian inversiones, constituyen grupos empresariales, realizan operaciones transfronterizas y, en numerosos casos, tienen como objetivo expreso la obtención de rentabilidad y la generación de dividendos para el Estado propietario, siendo que el hecho que el accionista de estas sea un Estado no elimina la existencia de intereses económicos ni excluye la posibilidad de que las operaciones respondan a objetivos distintos de la maximización del beneficio individual de cada empresa.

Que, en segundo lugar, el argumento confunde la **finalidad última del propietario** con los **incentivos económicos de las entidades que integran el grupo estatal**, ya que el hecho que un Estado persiga objetivos de política pública no impide que pueda utilizar sus empresas como instrumentos para alcanzar objetivos fiscales, financieros, industriales, energéticos o comerciales, incluso mediante la fijación de condiciones contractuales que no reflejen las que pactarían partes independientes; precisamente porque existe un centro común de decisión o de dirección política, la posibilidad de influir en las condiciones de las operaciones no desaparece; por el contrario, puede verse reforzada.

permite al gobierno utilizar a los bancos como un medio para influir en toda la economía y proporcionar capital para apoyar todo el sistema. El sector bancario es capaz de proporcionar importantes inyecciones financieras a las empresas estatales e industrias enteras. Los bancos lo hacen de acuerdo con la política gubernamental de apoyo de la economía doméstica (los subrayados son agregados).

²⁵ Mediante la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria de dicho decreto supremo se incorporó un último párrafo al artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciéndose que, para efecto de los intereses a que se refiere el inciso j) del artículo 56 de la ley, no se consideran partes vinculadas la empresa privada del país con la empresa del exterior que: a) solo se encuentren en las situaciones previstas en los numerales 2, 4 y/o 12 del artículo 24; y, b) se encuentren en dichas situaciones solo porque es un Estado extranjero quien participa directa o indirecta en el capital de ambas empresas, o ejerce influencia dominante en estas.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Que, en tercer lugar, el argumento supone erróneamente que el régimen que determina que empresas son partes vinculadas existe únicamente para combatir esquemas de evasión o de traslado de beneficios, cuando esa no es la función de las normas que determinan la existencia de vinculación; en efecto, las , asociadas a la vinculación constituyen un criterio objetivo destinado a identificar situaciones en las que existe la posibilidad de que las condiciones de una operación no respondan a las fuerzas normales del mercado debido a la existencia de relaciones de control, dirección o influencia significativa, su aplicación no exige demostrar previamente que exista una intención de erosionar la base imponible ni un propósito de maximización de beneficios privados.

Que, en cuarto lugar, aceptar el argumento conduciría a una consecuencia incompatible con el principio de igualdad tributarias; es decir, dos empresas sometidas al mismo grado de control común recibirían un tratamiento diferente únicamente porque el accionista controlador es un particular o un Estado; sin embargo, la capacidad de influir en las decisiones empresariales puede existir en ambos casos, siendo que desde la perspectiva de las normas sobre vinculación, lo relevante no es la naturaleza pública o privada del propietario, sino la existencia de un poder efectivo para determinar las condiciones de las operaciones.

Que, en quinto lugar, el argumento desconoce que las empresas estatales pueden responder a incentivos distintos, pero igualmente incompatibles con el principio de libre competencia; mientras un grupo privado puede modificar precios para maximizar la rentabilidad consolidada, un grupo estatal puede hacerlo para cumplir objetivos de política energética, industrial, comercial, financiera o geopolítica, siendo que en ambos supuestos, el resultado puede ser el mismo: operaciones celebradas en condiciones diferentes de las que hubieran pactado partes independientes, la diferencia radica únicamente en la motivación, no en el efecto económico.

Que, en sexto lugar, el razonamiento sustituye el criterio jurídico objetivo previsto por la ley por una valoración subjetiva acerca de los fines perseguidos por determinadas entidades; si el legislador ha definido la vinculación mediante criterios objetivos de control, participación o dirección común, tales criterios no pueden dejar de aplicarse sobre la base de una presunción según la cual los Estados actuarían siempre con neutralidad económica; tal presunción carece de respaldo normativo y tampoco encuentra sustento en la realidad económica contemporánea, en la que numerosos Estados participan activamente en mercados nacionales e internacionales a través de empresas públicas que compiten, invierten, financian proyectos y celebran operaciones comerciales en condiciones similares a las de cualquier grupo empresarial.

Que, finalmente, ese argumento incurre en una falacia que en teoría de la argumentación se conoce como **non sequitur**: aun si se aceptara como verdadera la premisa de que las empresas estatales persiguen fines públicos, **de ello no se sigue** que no puedan fijar precios o condiciones distintas de mercado; en efecto, la persecución de fines públicos puede ser precisamente la razón por la que una empresa estatal acepte vender por debajo del precio de mercado, conceder financiamiento preferencial o asumir pérdidas que una empresa privada nunca aceptaría; es decir, la conclusión es justamente la contraria: **la existencia de objetivos no estrictamente lucrativos puede aumentar y, no disminuir, la probabilidad de que las operaciones se aparten del principio de plena competencia.**

Que, en función a lo expuesto, no tiene sentido alegar que las entidades estatales persiguen fines públicos y de política macroeconómica, careciendo de la lógica corporativa de maximización de beneficios privados o de esquemas de traslado de utilidades para erosionar la base imponible que es el que resultaría natural en esquemas empresariales de capitales privados.

Que, por otro lado, aun cuando se aceptase la premisa planteada por la recurrente, no existe prueba alguna válidamente admisible en autos que acredite que el Estado Noruego, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Pesca- es el titular directo de , entidad que a su vez posee el control directo de , siendo que esta última es propietaria directa de e indirecta de la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Resoluciones de Determinación Nº
Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019

542 a Nº

553 - Pagos a cuenta del

Que en el Anexo Nº 01 de las Resoluciones de Determinación Nº

542 a Nº

553²⁶, se aprecia que la Administración no realizó reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019, advirtiéndose que los citados valores coinciden con lo declarado por la recurrente en sus declaraciones juradas presentadas por dicho concepto y períodos mediante los Formularios PDT 621 Nº

y Nº

(folios 1 a 78 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 112 del Expediente Nº 16310-2024).

Que, en ese sentido, corresponde señalar que toda vez que la Administración no ha efectuado reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019, por los cuales se emitieron las Resoluciones de Determinación Nº 542 a Nº 553, habiéndose emitido con la única finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 en dicho extremo, resulta claro que los mencionados valores nunca fueron impugnados por la recurrente, aun cuando fueron mencionados en sus escritos de reclamación y apelación²⁷, ya que no tiene sentido cuestionar actos administrativos que no contienen ningún reparo a la determinación de la obligación tributaria efectuada por un contribuyente, por lo que en virtud de lo dispuesto en el aludido numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar nula la Resolución Nº 610 apelada, en el extremo que se pronuncia sobre dichos valores.

Resoluciones de Determinación Nº
del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019

554 a Nº

565 – Tasa Adicional del 5%

Que del Anexo Nº 1 a las citadas resoluciones de determinación (folio 2 de los documentos adjuntados al Expediente Nº 66 del Expediente Nº 16310-2024), se aprecia que la Administración procedió a aplicar la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019, a los importes relacionados a los siguientes reparos: a) Gastos no sustentados documentariamente, no fehacientes, punto 5 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 03 del Resultado del Requerimiento Nº 924, por la suma de S/ 7 348 569,00; y, b) Gastos no sustentados documentariamente, no fehacientes, punto 6 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 04 del Resultado del Requerimiento Nº 1924, por la suma de S/ 2 063 574,00.

Que según el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo Nº 970²⁸, 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 y que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de dicha ley.

Que, el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo Nº 979²⁹, dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 5 %³⁰ sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el referido párrafo 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, a su vez, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo Nº 086-2004-EF y modificado por los

²⁶ Folio 2 del documento adjuntado al Expediente Nº 42 del Expediente Nº 16310-2024.

²⁷ Folios 1 a 146 del documento adjuntado al Expediente Nº 4 y, folios 1 a 164 del documento adjuntado al Expediente Nº 9 del Expediente Nº 16310-2024.

²⁸ Publicado el 24 de diciembre de 2006.

²⁹ Publicado el 15 de marzo de 2007.

³⁰ Con la modificación introducida por el Decreto Legislativo Nº 1261.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

Decretos Supremos N° 258-2012-EF y N° 400-2016-EF, establece que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, 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. 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: - El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes - RUC. - El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente. - Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso. - 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. 6. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario, precisando que la Tasa Adicional a la que se refiere el segundo párrafo del artículo 55 de la Ley (Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta), **procede independientemente de los resultados del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable.**

Que cabe indicar que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970³¹, el legislador señala que el fundamento de la Ley del Impuesto a la Renta para establecer una presunción de dividendos en el caso de disposición indirecta *“responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas de los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la disposición de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, o cualquier otro medio que implique una disposición indirecta de utilidades”*.

Que, asimismo, en dicha exposición de motivos, el legislador señala en cuanto a los elementos que deben concurrir para determinar que un gasto signifique una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, según la presunción legal prevista en el inciso g) del artículo 24-A, que debe:

- “ - Ser susceptible de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios y asociados, habiéndose producido un desembolso o entrega. Es decir, **que su ocurrencia genere o presumiblemente genere una ventaja patrimonial de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, sea de manera directa o indirecta.**

³¹ Disponible en: [http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%2%ba%20970%20\(24-12-06\).pdf](http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%2%ba%20970%20(24-12-06).pdf) , consultada el 16 de julio de 2026.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

- No ser susceptible de posterior control tributario, lo cual significa -y así se ha entendido en reiterada Jurisprudencia- que no constituye elemento suficiente la disminución patrimonial, sino que además exista **falta de control tributario, entendiéndose que se produce tal ausencia**, entre otros, cuando el comprobante que sustenta la operación no permite acreditar su fehaciencia, o **cuando aquella origina un beneficio al accionista directo o indirecto**, tal es el caso de los gastos asumidos por la empresa y que son de cargo de los accionistas socios o asociados".

Que, asimismo, en la citada exposición de motivos, señala que:

"(...) aun cuando entendemos la ratio legis de la norma, el hecho de condicionar la determinación de la disposición indirecta de dividendos u otras formas de distribución de utilidades a un proceso de fiscalización, conlleva a que no se cumpla con el fin perseguido -cual es equiparar el tratamiento tributario de los dividendos distribuidos a través de acuerdos formales, con aquellos que se disponen de manera indirecta- cuando no existe el referido proceso de fiscalización."

Que, según lo expuesto, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta tiene por finalidad gravar a los contribuyentes por ingresos no declarados o una suma o entrega en especie cargada al costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría, sin importar si se ha llevado a cabo o no un procedimiento de fiscalización que así lo determine, siempre que estas impliquen una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, en tanto esas sumas o entregas pudieran beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados y no ser susceptibles de ser gravadas con el Impuesto a la Renta que hubiera correspondido aplicar.

Que, sobre el particular resulta importante precisar que en base a lo señalado en las normas en cuestión debe entenderse que los ingresos no declarados o sumas o entregas en especie cargadas al costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría, puede involucrar la **posibilidad de beneficiar** a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de un contribuyente, en tanto involucre una reducción en los activos³² y/o un incremento en los pasivos³³ sin que los primeros se hayan gravado con el Impuesto a la Renta en cabeza del contribuyente³⁴ y sin que los segundos sean deducibles como costo y/o gasto para efectos del Impuesto a la Renta³⁵, siempre que tengan la **posibilidad** de incrementar los activos y/o reducir los pasivos de terceros, en particular de las partes vinculadas al contribuyente y/o que impliquen una transferencia de valor y/o recursos a terceros a través de la compra y/o adquisición de bienes y/o servicios sobrevaluados y/o la venta y/o adquisición de bienes y/o servicios subvaluados, entre otros, aun cuando el o los desplazamientos patrimoniales antes mencionados no se manifiesten mediante la existencia de ingresos no declarados o sumas o entregas en especie cargadas al costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría en el mismo periodo en el que se genera la disposición indirecta de renta³⁶, ni si existen utilidades contables, comerciales o rentas netas gravables en cabeza del contribuyente, dado que la presunción que las normas citadas establecen, se estructura sobre la base de que: i) No necesariamente debe existir certeza o pruebas concretas de que se haya beneficiado directa o indirectamente a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de los contribuyentes con dichas acciones,

³² Ingresos, bienes y/o derechos, entre otros.

³³ Deudas, obligaciones, entre otros.

³⁴ Como en aquellos casos en los que se condona una deuda.

³⁵ Como en aquellos casos en que no se aprecie una contraprestación por la entrega de un bien o dinero o cuando se detecten gastos particulares ajenos al negocio, gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica, costos y/o gastos que no tengan sustento documentario, como los costos y/o gastos sustentados por comprobantes de pago falsos o no fidedignos, 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, entre otros.

³⁶ Es decir, aun cuando el periodo en que no se declaró el ingreso o se produjo la erogación no deducible no coincida con el periodo en que se determina la existencia de una disposición indirecta de renta.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

siendo suficiente la razonable susceptibilidad de generar un beneficio directo o indirecto a ellos y ii) La presunción se ha estructurado sobre la base de la verificación de una disposición indirecta de **rentas**, no utilidades o dividendos³⁷, lo que resulta concordante con el hecho que según las normas antes citadas, procede aplicar la Tasa Adicional independientemente de los resultados tributarios del ejercicio, incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable, es decir, incluso en caso el contribuyente no obtenga utilidad contable, comercial o renta neta gravable en dicho ejercicio.

Que, en efecto, en base a las normas antes citadas, resulta claro que si un contribuyente dona dinero o un bien o condona una deuda a terceros, sobre todo a empresas vinculadas a él o a alguno de sus accionistas, participacionistas, titulares y en general sus socios o asociados, se acreditaría la existencia de una disposición de renta a favor de aquellos al incrementarse sus activos y reducirse sus pasivos sin que ello implique contraprestación alguna, incrementando sus beneficios económicos en detrimento de los que hubiera generado el contribuyente en caso esas operaciones no se hubieran llevado a cabo; en el mismo sentido, si adquiere bienes y/o servicios sobrevaluados o transfiere bienes y/o presta servicios subvaluados a terceros, en particular a empresas vinculadas a él o directamente a alguno de sus accionistas, participacionistas, titulares y en general sus socios o asociados, estará efectuando transferencias de recursos a dichos sujetos a través de las contraprestaciones pagadas o recibidas, según corresponda, esto es, estará disponiendo de rentas que beneficiarían a aquellos, al permitirles incrementar artificialmente sus ganancias por la venta de bienes y/o prestación de servicios sobrevaluados o cuando estos posteriormente vendan los bienes subvaluados adquiridos y/o realicen otras operaciones que les generen ingresos y/o rentas en base a los servicios subvaluados adquiridos y generen una mayor renta que las que les hubiera correspondido generar si esas operaciones no se hubieran realizado en forma sobrevaluada o subvaluada en detrimento de las rentas que el contribuyente hubiera generado si las operaciones se hubieran realizado a valor de mercado.

Que, por otro lado, resulta importante señalar que un ingreso no declarado o una suma cargada al costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría **no sería susceptible de posterior control tributario**, cuando ese ingreso no declarado por el contribuyente, o esas sumas o entregas en especie cargadas al costo y/o gasto por él, no resulten gravadas con el Impuesto a la Renta y, el beneficiario formal e inmediato del desplazamiento patrimonial, es decir, la contraparte de la o las operaciones cuestionadas, sea alguno de sus accionistas, participacionistas, titulares y en general sus socios o asociados³⁸, o no pueda identificarse plenamente al beneficiario real y mediano³⁹ del desplazamiento patrimonial, es decir, no pueda verificarse el real uso o destino final de la suma no ingresada o deducida y/o la operación carezca de fehaciencia y sea posible concluir razonablemente que los beneficiarios reales pudieran ser los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados del contribuyente, posibilidad que se ve exponencialmente incrementada cuando los beneficiarios formales e inmediatos del desplazamiento patrimonial son empresas no domiciliadas del mismo grupo empresarial y/o estén vinculadas con el contribuyente⁴⁰, lo que deja claro que la aplicación de la Tasa Adicional no exige que exista certeza o se encuentre acreditado que el ingreso no declarado o una suma cargada al

³⁷ El concepto de renta es similar pero no igual al de utilidad.

³⁸ La Tasa Adicional resulta aplicable aun cuando el receptor directo e inmediato de las rentas distribuidas indirectamente fuese un sujeto que en caso el contribuyente acotado le distribuyese dividendos no resultaría afecto al Impuesto a la Renta por ellos, como en el caso de personas jurídicas domiciliadas, habida cuenta que, como se ha señalado la presunción establecida por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta se ha estructurado sobre la base de la verificación de una disposición indirecta de **rentas**, no utilidades o dividendos.

³⁹ Tercero que no fue parte de la o las operaciones cuestionadas, pero que podría verse beneficiado por una posterior transferencia patrimonial por parte de quien o quienes si fueron parte formal de la o las operaciones cuestionadas.

⁴⁰ Situación en la que existe una alta probabilidad que la o las transferencias patrimoniales terminen beneficiando a los accionistas del contribuyente a través de la posterior realización de operaciones intragrupo.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

costo y/o gasto que resulten renta gravable de la tercera categoría, haya beneficiado finalmente a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados del contribuyente.

Que, en efecto, si no se incluyese como una suma no susceptible de control tributario a sumas respecto de las cuales se tenga conocimiento sobre el verdadero beneficiario real y/o pueda verificarse el uso o destino final de la suma no ingresada o deducida, no tendría sentido que las normas antes citadas señalen que constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", entre otros, a 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, situaciones donde claramente se puede tener pleno conocimiento del destino de las erogaciones realizadas, pero aun así califican como supuestos de disposición indirecta de renta no susceptibles de control tributario, dado que puede presumirse que estas hayan beneficiado precisamente a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de la empresa y no terminen siendo gravadas en cabeza de estos.

Que, en ese orden de ideas, las normas citadas dejan claro que reúnen la misma calificación: 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; **situaciones en muchas de las cuales se puede tener pleno conocimiento de su destino, calificando aun así como disposición indirecta de rentas.**

Que, en el caso de autos, la Administración gravó con la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2019, al considerar que configuraban una disposición indirecta de renta no susceptible de control tributario, los conceptos indicados en el Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° 554 a N° 565 en concordancia con lo señalado en la Resolución de Determinación N° 541 girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2019 (folios 1 a 5 de los documentos adjuntados al Expediente N° 18 del Expediente N° 16310-2024), los cuales han sido mantenidos en la presente instancia.

Que, toda vez que, respecto de dichos reparos, por su propia naturaleza, implican una clara disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en los términos antes expuestos, resultaba procedente que se aplicara sobre los montos de dichas observaciones la Tasa Adicional del 5%, por lo que procede mantener tales observaciones y confirmar la Resolución N° 610 en este extremo.

Que con relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha sustentado la existencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, cabe



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

señalar que contrariamente a lo alegado por la recurrente, resulta evidente que la entrega de sumas de dinero a empresas vinculadas por servicios cuya fehaciencia no está acreditada son una clara e irrefutable disposición indirecta de renta, por lo que resultaba indiscutible la legalidad en la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a lo referido por la recurrente con relación a que no corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que la Administración tiene pleno conocimiento de quiénes son los destinatarios de los desembolsos realizados, los cuales son los proveedores y y que estos no son sus accionistas, cabe señalar que precisamente al estar plenamente identificados los beneficiarios de la clara disposición indirecta de rentas y ser estas empresas vinculadas a la recurrente es que se produce uno de los supuestos más evidentes para que resulte aplicable el inciso g) del artículo 24 A de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que es altamente probable que la renta transferida a las citadas empresa beneficie a sus accionistas y estos no tributen por ellos el Impuesto a la Renta que les hubiese correspondido, por consiguiente, no resulta atendible lo argumentado por aquella sobre el particular.

Que no resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08531-4-2019, Nº 08748-1-2009, 10502-9-2021, Nº 15452-1-2011 y Nº 11869-1-2008 invocadas por la recurrente, por cuanto se encuentran referidas a casos distintos al de autos y que inclusive no desvirtúan la conclusión antes arribada.

Resolución de Multa Nº Código Tributario

483 - Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del

Que del Anexo a la anotada resolución de multa (folio 2 del documento adjuntado al Expediente Nº 16 del Expediente Nº 16310-2024), se aprecia que fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la determinación efectuada por la Administración respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 1311⁴¹, establece que 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 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, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, modificada por Decreto Legislativo Nº 1311, la sanción aplicable a la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que según la Nota 21 de la aludida tabla, modificada por Decreto Legislativo Nº 1311, el tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse, siendo que en el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta, para estos

⁴¹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 07168-13-2026

efectos, los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

Que la Resolución de Multa N° 1483 se encuentra vinculada a lo establecido en la Resolución de Determinación N° 541, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2019, cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia, habiendo sido mantenida, por lo que corresponde resolver en igual sentido, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° 1032-2026-EF/TF (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 119 del Expediente Apelación N° 16310-2024).

Con los vocales Villanueva Aznarán y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 16306-2024 y N° 16310-2024.
2. Declarar **NULA** la Resolución N° 602 de 23 de octubre de 2024 en el extremo que se pronuncia sobre las Resoluciones de Determinación N° 484 a N° 495 y **CONFIRMARLA**, en lo demás que contiene.
3. Declarar **NULA** la Resolución N° 610 de 24 de octubre de 2024 en el extremo que se pronuncia sobre las Resoluciones de Determinación N° 542 a N° 553 y **CONFIRMARLA**, en lo demás que contiene.

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

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator
VLR/SM/FM/erb.

Nota: Documento firmado digitalmente