Ministerio de Economía y Finanzas
SAEZ MONTOYA Samuel Luis FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/09/2026 16:50:19
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

N° 09684-13-2026

EXPEDIENTE N°	:	13854-2025
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 25 de setiembre de 2026

VISTA la apelación interpuesta por ., con R.U.C. N° , contra la Resolución N° 362 de 11 de setiembre de 2025, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 947 a N° 960, emitidas 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 5% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018 y la Resolución de Multa N° 652, girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que durante el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, la Administración centró su análisis en el costo de ventas registrado en la Cuenta " 018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U." y que en ese contexto, le formularon observaciones vinculadas a la calificación del rubro "costos no sustentados", así como a la determinación de la "cantidad de metros cuadrados de los lotes o terrenos" considerados en la imputación del costo; agregando que en base a dichas observaciones, la Administración recalculó los valores atribuibles al Costo Unitario de Obra "Etapa 1 – Habilitado" como al Costo Unitario de Obra "Etapa 1 – Rústico", evaluando su incidencia directa en la determinación del costo de ventas correspondiente al ejercicio fiscalizado, precisando que dicho procedimiento de fiscalización culminó con la formulación de una adición a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por el importe de S/ 15 546 394,57.

Que anota que el 20 de enero de 2025 presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, mediante la cual adicionó el importe de S/ 134 690,00 vinculado a los ítems N° 5 y N° 17 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° 568, que conforman parte del reparo denominado "Costos no sustentados" por la suma de S/ 29 472 196,06 – relacionados con el rubro "Total Inversión Ordenes" – contemplado en la Resolución de Determinación N° 947.

Que, como cuestión previa, indica que en etapa de reclamación presentó diversos medios probatorios extemporáneos vinculados al reparo denominado "Costos no sustentados", relacionados específicamente al rubro "Total Inversión ORDENES", específicamente respecto de las observaciones detalladas en los ítems N° 2, N° 3, N° 7 a N° 9, N° 11, N° 13 a N° 16 y N° 18 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° 568, agregando que a fin de cumplir con los requisitos previstos en el artículo 125 del Código Tributario para la admisión de tales pruebas, proporcionó: (i) Los referidos medios probatorios dentro del plazo de 30 días hábiles establecido por ley; y, (ii) Una carta fianza que cubría el monto vinculado a las operaciones observadas, actualizada por 9 meses posteriores a la presentación a su recurso de reclamación; por lo que en razón de ello, en la resolución apelada la Administración admitió a trámite los mencionados medios probatorios.

Que, en esa línea, añade que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 148 del Código Tributario, presenta ante este Tribunal una copia de la renovación de la mencionada carta fianza – la cual presentó el 2 de octubre de 2025 ante la Administración – destacando que el importe garantizado en la renovación de la carta fianza fue actualizado por 12 meses posteriores a la interposición del recurso de apelación

VELASQUEZ LOPEZ RAYGADA Pedro Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/09/2026 16:41:16
Motivo: Soy el autor del documento

VILLANUEVA AZNARAN Lily Ana FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/09/2026 16:41:58
Motivo: Soy el autor del documento

HUERTA LLANOS Marco Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/09/2026 16:43:24
Motivo: Soy el autor del documento

materia de autos, precisando que el importe afianzado corresponde a los siguientes conceptos impugnados: (i) "Costos no sustentados" – relacionados al rubro "Total Inversión ORDENES" por el importe de S/ 29 036 016,00; y, (ii) "Saldo PCO[1] por consumir" por el importe de S/ 2 846 770,00, que corresponde a los costos y/o trabajos de obra ejecutados con posterioridad al ejercicio 2018; concluyendo que resulta plenamente válido y procedente que los medios probatorios presentados en etapa de apelación – relacionados a los mencionados conceptos impugnados – sean admitidos y valorados por este Tribunal.

Que **en cuanto al rubro "Total Inversiones ORDENES" del sub reparo por "Costos no sustentados",** señala que conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, el costo computable de los bienes enajenados comprende el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su defecto, el valor de ingreso al patrimonio o el último valor de inventario conforme a ley y que la norma reconoce que estos costos deben reflejar la realidad económica de la operación, lo que supone su debida acreditación en concordancia con el principio de fehaciencia.

Que afirma que este Tribunal ha señalado que no basta la sola emisión de un comprobante de pago ni su registro contable para acreditar la deducción de costos, para lo cual cita las Resoluciones N° 002, N° 004, N° 005 y N° 010; además, indica que este Tribunal ha precisado que debe existir correspondencia entre quien emite el comprobante de pago y quien efectivamente prestó el servicio, para lo cual cita la Resolución N° 007; e invoca las Resoluciones N° 010, N° 015, N° 022 y N° 021, así como la Sentencia de Casación N° 25292-2024, relativas a la valoración conjunta de la prueba.

Que, en atención a la jurisprudencia antes señalada, afirma que ha cumplido cabalmente con el estándar probatorio, toda vez que ha presentado un acervo documentario suficiente, coherente y razonable que acredita de manera fehaciente la realidad de los costos incurridos, al presentar un cúmulo de evidencia que incluye: expedientes técnicos, memorias descriptivas, presupuestos, contratos, actas de conformidad, informes de avance emitidos por la empresa supervisora independiente, correos de coordinación, fotografías, planos, reportes de supervisión y medios de pago; precisando que dichos elementos permiten demostrar no solo que los servicios fueron contratados, sino que efectivamente fueron ejecutados y resultaban indispensables para alcanzar el objetivos principal del proyecto: la habilitación urbana y la posterior venta de lotes.

Que agrega que los servicios cuestionados no solo fueron reales, sino que eran de carácter obligatorio, en tanto la normativa urbanística vigente durante el ejercicio 2018 – Ley N° 29090 y su reglamento – impone la ejecución de obras de accesibilidad, tales como, redes de agua, desagüe, energía, alumbrado, entre otros, como requisito previo e ineludible para obtener la licencia de habilitación urbana, precisando que sin tales obras, no habría podido transformar los terrenos rústicos n urbanos ni, en consecuencia, poner en venta los lotes.

Que sostiene que la fehaciencia de los costos es incuestionable y objetivamente evidenciable desde dos perspectivas: la realidad física del proyecto, en tanto los terrenos habilitados, las vías, las redes y las obras existen, lo que prueba que los servicios fueron efectivamente ejecutados; así como la lógica económica y legal, dado que sin incurrir en dichos costos obligatorios no habría podido obtener la Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML ni comercializar los lotes; por lo que desconocer su fehaciencia vulnera el principio de primacía de la realidad.

Que agrega que dichos costos cumplen con el principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al ser indispensables y directamente vinculados a la generación de rentas gravadas, siendo que la venta de los lotes dependía íntegramente de la ejecución de los servicios observados.

Que aduce que la Administración no efectuó una valoración conjunta y razonada de la documentación proporcionada que, permitía acreditar la fehaciencia de las operaciones vinculadas a los costos incurridos en el rubro "Total Inversión ORDENES", por lo que las observaciones efectuadas carecen de sustento y deben desestimarse; indicando que para realizar una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios, la Administración debía considerar que nuestro ordenamiento jurídico se basa en el sistema

[1] Entiéndase por "PCO" a Provisión de Cierre de Obra.

de libre valoración de la prueba y no en el sistema de valoración tasada; por lo que – salvo que la normativa disponga alguna excepción de manera explícita – el contribuyente tiene el derecho de emplear todos los medios probatorios permitidos por la ley, sin que existan pruebas con estatus privilegiado o predefinido.

Que en línea con lo antes señalado, cita las Resoluciones N° 004, N° 012, N° 013, y N° 014, según las cuales la valoración de los medios probatorios debe realizarse considerando las características propias de la actividad del contribuyente; además, cita la Resolución N° 021 en la que se reconoció como razonable – mediante un análisis conjunto – la documentación consistente en correos electrónicos, cotizaciones, presupuestos y órdenes de servicio, en atención al tipo de actividad del contribuyente, señalando que ha presentado la misma documentación que dicha resolución consideró suficiente.

Que sostiene que, en mérito del principio de razonabilidad, la exigencia de la Administración para generar convicción respecto de la fehaciencia de un determinado hecho debe ser acorde a la realidad y naturaleza de sus operaciones, para lo cual cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC.

Que arguye que la Administración ha vulnerado el principio de verdad material, previsto en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, al haber realizado una valoración arbitraria e irracional de la documentación proporcionada, para lo cual cita las Resoluciones N° 006, N° 007 y N° 019.

Que sostiene que los argumentos esbozados por la Administración carecen de debida motivación o cuentan con una motivación aparente, lo que constituye una actuación arbitraria contraria a las garantías del debido procedimiento, para lo cual cita la Resolución N° 017, así como las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 02247-2011-PA/TC y N° 00728-2008-PHC/TC.

Que refiere que si bien son once (11) los ítems materia de impugnación en cuanto al rubro "Total Inversiones ORDENES" del sub reparo por "Costos no sustentados", los mismos se encuentran vinculados a solo cuatro (4) proveedores – los cuales a su vez se relacionan solo a cinco (5) servicios prestados –; en ese sentido, indica que independientemente a la cantidad de ítems observados, toda la información y/o documentación proporcionada – durante el procedimiento de fiscalización, recurso de reclamación y recurso de apelación – debe ser valorada en forma conjunta y razonada en función a dichos cinco (5) servicios prestados.

Que, en ese sentido, señala que los ítems N° 2 y N° 3 del Anexo N° 4 del Resultado de Requerimiento N° 072 corresponden al servicio de **movimiento de tierras de manzanas y vías internas a nivel de subrasante**, prestado por el proveedor para que efectúe diversos trabajos relacionados al "Movimiento de tierras de manzanas y vías internas a nivel de subrasante de la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1"; además, precisa que dichos trabajos comprenden, entre otros, obras provisionales y preliminares, movilización y desmovilización de equipos, seguridad y señalización de los trabajos, control topográfico de la superficie inicial y final objeto del concurso, corte de terreno en material suelto (arenas y gravas), relleno con material propio, escarificación y conformidad de subrasante, carguío y transporte de material resultante del corte, conformación de botaderos y dossier de calidad.

Que indica que los ítems N° 7, N° 9, N° 15 y N° 16 del Anexo N° 4 del Resultado de Requerimiento N° 072 corresponden al servicio de **ejecución física de la construcción**, prestado por el proveedor para que efectúe la ejecución física de la construcción de la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1, bajo la modalidad "a suma alzada"; además, señala que dicha ejecución física comprende todos los trabajos de acuerdo con lo especificado en el Expediente Técnico, normativa vigente, procedimientos de ingeniería, buenas prácticas de la construcción que forman parte del contrato, incluyendo la entrega de los planos definitivos de lotización, la memoria descriptiva y demás documentos extendidos por las entidades públicas y privadas competentes para el otorgamiento de la recepción de obras, con la finalidad de que pueda obtener a su favor la Resolución de Recepción Municipal de Obra y pueda efectuar la inscripción de la "Urbanización Macropolis – Etapa 1" en el Registro de Predios de Lima; adicionalmente, precisa que los trabajos comprenden, entre otros, obras provisionales y preliminares (campamento de obra, servicios provisionales, redes provisionales, seguridad y salud ocupacional, monitorio ambiental y gestión de aprobación), movimiento localizado de

tierras (vías), pavimento varios (veredas, bermas y estacionamientos, ciclovías, sardineles, pisos, piedras ornamentales y rampas), obras civiles de infraestructura (reservorio apoyado, caseta de válvulas, cisterna y cuarto de máquinas, cámara de bombeo de desagüe, sub estaciones eléctricas, caseta de informaciones), áreas verdes (movimiento de tierras localizado/desbroce de terreno), alameda central (ornamentación: estructuras y arquitectura), instalaciones sanitarias (red y conexiones de alcantarillado, red y conexiones para agua potable), instalaciones eléctricas (alumbrado público, red de baja tensión), administración de contratos (sistema de utilización en media tensión, conformación de base y pavimentos de concreto en vías), dossier de calidad; y, emisión de documentación para recepción de obra.

Que señala que los ítems N° 8, N° 11 y N° 18 del Anexo N° 4 del Resultado de Requerimiento N° 072 corresponden al servicio de **elaboración del Expediente Técnico y la ejecución de la pavimentación de concreto de vías internas**, prestado por el proveedor para la elaboración del Expediente Técnico y la ejecución de la pavimentación de concreto de vías internas de la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1, bajo la modalidad "a suma alzada"; además, indica que las actividades comprenden todos los trabajos de acuerdo con lo especificado en el Expediente Técnico, normativa vigente, procedimientos de ingeniería, buenas prácticas de la construcción y demás documentos que forman parte integrante del contrato, además, indica que el expediente comprende la memoria de cálculo, especificaciones técnicas y planos de planta y de detalle; y, precisa que los trabajos comprenden, entre otros, la elaboración del expediente (lo cual a su vez comprende la optimización del diseño del pavimento rígido que se colocará en las vías internas de la Habilitación Urbana, tomando como parámetros de diseño los estudios de tráfico, mecánica de suelos y diseño de pavimento), obras provisionales (lo cual a su vez comprende la movilización de equipos, maquinarias, materiales y construcción de campamento de obra), trabajos preliminares (topografía permanente, servicios y redes provisionales), obra gruesa (suministro y colocación de base de afirmado, suministro y colocación de concreto para pavimento, acabado final, corte y sellado de juntas del pavimento), limpieza constante del área de trabajo y eliminación de material resultado de los desechos; y, asegurar en todo momento la correcta ejecución bajo los estándares de seguridad exigidos que garanticen la integridad física de todo el personal y terceras personas que puedan estar en contacto con la obra.

Que indica que el ítem N° 13 del Anexo N° 4 del Resultado de Requerimiento N° 072 corresponde al servicio de **suministro y colocación de adoquines en Tramo 1**, prestado por el proveedor para ejecutar la obra de suministro y colocación de adoquines en Alameda Fernando Romero Tramo 1 del proyecto de Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1; y, precisa que los trabajos comprenden, entre otros, obras preliminares y provisionales, suministro y colocación de cama de arena, incluye nivelación y compactación de terreno; y, suministro e instalación de adoquines.

Que refiere que el ítem N° 14 del Anexo N° 4 del Resultado de Requerimiento N° 072 corresponde al servicio de **movimiento de tierras de manzanas y sub lotes**, prestado por el proveedor para que efectúe trabajos relacionados al "Movimiento de tierras de manzanas y Sub Lotes de la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1"; y, precisa que los trabajos comprenden, entre otros, obras provisionales y preliminares, movilización y desmovilización de equipos, oficina y almacén de contratistas, seguridad en obra (señalética, EPPs), SS.HH., Trazo, replanteo y control topográfico, excavación de material en zonas de corte, conformación de botadero; y, elaboración de dossier de calidad y planos *as built*.

Que afirma que es propietaria del predio denominado , provincia y departamento de Lima (inscrito en la Partida Electrónica N° 919 del Registro de Predios de Lima); y, que sobre dicho predio ejecutó las obras de habilitación industrial denominada "Macropolis" en sus diversas etapas; agregando que los cinco (5) servicios materia de controversia – anteriormente detallados – se encuentran directamente vinculados a la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1.

Que, adicionalmente, señala que, en la etapa de reclamación, presentó documentación adicional por cada uno de los servicios mencionados, consistente en expedientes técnicos, pliegos de bases, planos, presupuestos detallados por partidas, cronogramas valorizados de obra, cronogramas de personal, relación de equipos, organigramas de obra, análisis de precios unitarios, propuestas técnicas y

económicas, órdenes de compra, valorizaciones, actas de recepción y comprobantes de pago, entre otros.

Que agrega que contrató al proveedor para la supervisión y consultoría técnica externa de los servicios en mención, y al proveedor para la gestión documentaria, centralización de información de subcontratistas y trazabilidad; siendo que los servicios de ambos proveedores no fueron cuestionados por la Administración, lo que refuerza la realidad de las operaciones observadas, habiendo aportado los contratos y las comunicaciones sostenidas con todos sus proveedores.

Que concluye que ha proporcionado un acervo probatorio suficiente, coherente y razonable que acredita la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que corresponde dejar sin efecto los reparos formulados respecto de los once (11) ítems del Anexo N° 4 del Resultado de Requerimiento N° 072, antes detallados.

Que **en cuanto al rubro "Saldo PCO por consumir" del sub reparo por "Costos no sustentados"**, señala que forma parte de los costos de habilitación urbana incurridos para la Etapa 1 del Proyecto Macropolis y precisa que dicho rubro incluye tanto un saldo de la provisión del cierre de obra, así como la asignación de obras generales ejecutadas hasta el 2018.

Que respecto a los costos relacionados con el rubro "Saldo PCO por consumir" explica que dicha provisión la contabilizó como un pasivo en sus estados financieros y la utilizó para asegurar que hubiera fondos disponibles para cubrir cualquier gasto necesario, con la finalidad de completar el proyecto y garantizar que este se ejecute de manera adecuada y conforme a los estándares establecidos, incluso después de que se hayan vendido o entregado los lotes del parque industrial Macropolis; asimismo, señala que dichos costos están relacionados con trabajos de infraestructura, tales como, la instalación de servicios públicos, paisajismo y otras mejoras necesarias para cumplir con las normativas locales y asegurar la habitualidad del área urbanizada, con lo cual la provisión se ajustaba periódicamente para reflejar los costos estimados más recientes.

Que refiere que el importe de la PCO (Provisión de Cierre de Obra) por la suma de S/ 4 952 923,00 se compone de: (i) Asignación de obras generales (jardinería, mantenimiento, etc.) realizados hasta el ejercicio 2018, por el importe de S/ 2 106 153,00; (ii) Asignación de obras generales efectuados durante el ejercicio 2019, por el importe de S/ 81 635,00; y, (iii) Costos ejecutados luego del ejercicio 2018, entre los ejercicios 2019 y 2023, por el importe de S/ 2 765 135,00.

Que con relación al importe de S/ 2 106 153,00, señala que corresponde a asignación de obras generales ejecutados hasta el ejercicio 2018; agregando que dicho importe fue determinado considerando el porcentaje que representa el área neta de la Etapa 1 (1 810 894 m^2) sobre el área total del proyecto (4 953 017 m^2), equivalente al 36,6%; además que, a partir del costo total de obras generales del Proyecto Macropolis, ascendente a S/ 42 932 707,00, se estableció un monto de S/ 15 713 371,00 como costo a ser asignado a dicha etapa hasta el 2018; no obstante, dado que en ejercicios anteriores ya había reconocido S/ 13 525 583,00 por este concepto, correspondía registrar la diferencia en el año 2018; y, en consecuencia, la diferencia total de S/ 2 187 789,00 se compone de S/ 2 106 153,00 por costos ejecutados hasta 2018 y S/ 81 635,00 por costos ejecutados en el ejercicio 2019.

Que, por lo anterior, sostiene que la suma de S/ 2 106 153,00 debía reconocerse en el ejercicio 2018 (en la parte proporcional al área vendida durante dicho ejercicio), dado que correspondía a obras ejecutadas hasta el ejercicio 2018 y, por lo tanto, debía ser reconocida como parte del costo de venta del ejercicio 2018 (en la parte proporcional al área vendida en dicho ejercicio); agregando que este reconocimiento no solo obedece a criterios técnicos de asignación proporcional, sino también a lo dispuesto por el principio de devengo, que exige imputar los gastos al ejercicio en el cual nace la obligación de efectuarlos, con independencia del momento del desembolso.

Que respecto de los importes de S/ 81 635,00 y S/ 2 765 135,00, señala que corresponden a asignación de obras generales efectuados durante el ejercicio 2019, así como a los costos ejecutados luego del ejercicio 2018, entre los ejercicios 2019 y 2023; agregando que los mismos representan trabajos que si bien son ejecutados con posterioridad al ejercicio 2018, corresponde su reconocimiento como costo de venta del ejercicio 2018 (en la parte proporcional al área vendida en dicho ejercicio), dado que

constituyen costos necesarios e indispensables para la habilitación urbana de la Etapa 1 del proyecto, la cual en parte fue objeto de venta en el ejercicio 2018; además, afirma que desde la perspectiva tributaria, tales erogaciones cumplen plenamente con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto son indispensables para la generación de los ingresos reconocidos en dicho ejercicio, señalando que la correlación entre ingresos y gastos impone que estos costos deban imputarse al 2018, toda vez que son inherentes a las ventas realizadas en dicho periodo, siendo irrelevante que el desembolso físico se produzca en años posteriores.

Que, en ese contexto, sostiene que desconocer esta imputación supone apartarse del principio de realidad económica, pues el proyecto inmobiliario no puede fraccionarse artificialmente en función de la fecha de ejecución de determinados trabajos, e indica que la habilitación urbana constituye una obligación integral frente a sus adquirentes y frente a la propia normativa sectorial; y, en consecuencia, los costos asociados a dicha obligación deben ser reconocidos de manera coherente con los ingresos obtenidos en el 2018; adicionalmente, refiere que la Administración, al repararlos, no solo desatiende la verdadera naturaleza de los hechos, sino que además genera una distorsión en la determinación de la renta imponible, al gravar ingresos sin permitir la deducción de los costos necesarios vinculados a ellos.

Que, a modo de conclusión, afirma que el reparo al rubro "Saldo PCO por consumir" del sub reparo por "Costos no sustentados", por el importe de S/ 4 952 923,00 resulta improcedente, toda vez que dicho monto está compuesto por costos que, por su naturaleza, causalidad y oportunidad de devengo, deben ser reconocidos como costo de venta del ejercicio 2018; precisando que mantener el criterio de la Administración implicaría desconocer principios fundamentales de la tributación tales como el de causalidad, devengo, correlación de ingresos y gastos y realidad económica, erosionando de manera injustificada su verdadera capacidad contributiva; y, en tal sentido, solicita a este Tribunal que revoque el reparo efectuado y disponga el reconocimiento íntegro de los costos materia de controversia, en tanto constituyen erogaciones legítimamente vinculadas a sus operaciones gravadas.

Que sobre la sustentación de los costos y/o asignación de obras generales realizados hasta el ejercicio 2018, por el importe de S/ 2 106 153,00, sostiene que dicho importe representa el 36,6% del costo total de las obras generales de todo el Proyecto (ascendente a S/ 42 932 707,00), porcentaje determinado proporcionalmente entre el área neta de la Etapa 1 (1 810 894 m²) y el área neta total del proyecto (4 953 017 m²); agregando que la documentación presentada constituye una muestra representativa, por lo que exigir la acreditación íntegra de los S/ 42 932 707,00 para sustentar únicamente el 36,6% atribuido a la Etapa 1 configura un exceso por parte de la Administración, en tanto se estaría exigiendo la acreditación íntegra de los costos generales de todo el proyecto para efectos de fiscalizar únicamente una porción de la proporción correspondiente a la Etapa 1.

Que, además, refiere que respecto del citado el importe de S/ 2 106 153,00, proporcionó abundante información sobre ciertas operaciones que califican como una muestra representativa de los referidos costos ejecutados, añadiendo que entre dichas operaciones se encuentran los proveedores ; y, que es relevante considerar que, del total de los costos y/o asignación de obras generales efectivamente realizados hasta el ejercicio 2018, dichos proveedores en conjunto efectuaron trabajos que ascienden a S/ 21 850 741,00, equivalentes al 51% del total; resaltando que durante el procedimiento de fiscalización la Administración requirió la acreditación de la fehaciencia de los trabajos realizados por el proveedor , los cuales aquella consideró plenamente acreditados con la misma información y documentación presentada para sustentar el reparo materia de autos, por lo que resulta irracional que la Administración manifieste ahora que dicha información no es suficiente para acreditar la fehaciencia correspondiente.

Que, sobre la obligación de ejecutar costos y/o asignación de obras con posterioridad al ejercicio 2018, sostiene que conforme a la normativa del sector vigente en el ejercicio 2018 y anteriores – citando el Decreto Supremo N° 011-2017-VIVIENDA, que aprueba el Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, así como el numeral 1 del artículo 3 de la Ley N° 29090, el inciso a) del numeral 16.9 del artículo 16 del Decreto Supremo N° 008-2013-VIVIENDA y el artículo 27 de la Norma Técnica GH.020 "Componentes de Diseño Urbano" del Reglamento Nacional de Edificaciones –, la habilitación urbana es el proceso de convertir un terreno rústico o eriazo en urbano, mediante la ejecución de obras de accesibilidad, de distribución de agua y recolección de desagüe, de distribución de energía e iluminación pública; agrega que, el terreno puede contar con redes para la distribución de gas y

redes de comunicaciones; además, refiere que este proceso de habilitación urbana requiere de aportes gratuitos y obligatorios para fines de recreación pública – que son áreas de uso público irrestricto –, así como para servicios públicos complementarios (educación, salud y otros fines), en lotes regulares edificables que constituyen bienes de dominio público del Estado, susceptibles de inscripción en el Registro de Precios de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos; además, señala que los aportes reglamentarios que deben efectuar los titulares de precios rústicos que inicien procesos de habilitación urbana se regulan por lo previsto en la Norma Técnica GH.020 "Componentes de Diseño Urbano" del Reglamento Nacional de Edificaciones; siendo que en habilitaciones urbanas para uso industrial, los aportes reglamentarios pueden ser adjudicados a las entidades receptoras en un terreno habilitado de propiedad del titular de la habilitación urbana, ubicado fuera de los linderos del lote objeto del procedimiento y dentro de la jurisdicción distrital, precisando que en los casos que corresponda, el monto de la redención de los aportes reglamentarios se calcula el valor de tasación arancelaria por metro cuadrado del terreno urbano; y, en tal sentido, afirma que se encontraba obligada a incurrir en diversos aportes e inversiones para la habilitación urbana, sin las cuales no habría podido comercializar los lotes vendibles

Que, además, citando el segundo y penúltimo párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el párrafo 10 de la Norma Internacional de Contabilidad 2, señala que dado que el plan de habilitación urbana involucra la obligación de incurrir en diversos aportes e inversiones, tales conceptos constituyen costos necesarios e indispensables para otorgar la condición de "lotes vendibles" a los lotes comercializados, incluyendo obras que deben ejecutarse incluso con posterioridad a dicha comercialización.

Que, sobre la cuantificación fiable de los costos ejecutados luego del ejercicio 2018 para llevar a cabo la habilitación urbana, por el importe de S/ 2 846 770,00, reitera que por efectos de la regulación urbanística se encontraba obligada a incurrir en costos por la construcción de redes de servicios públicos, áreas comunes e infraestructura vial, los cuales están directamente vinculados a la venta de lotes realizada durante el ejercicio 2018; por lo que, aplicando el principio de correlación entre ingresos y gastos, todos los costos y asignación de obras – incluidos aquellos realizados en ejercicios posteriores – deben ser incluidos en el costo de ventas del ejercicio 2018 (en la parte proporcional al área vendida en dicho ejercicio).

Que, en línea con lo antes señalado, refiere que el párrafo 14 de la Norma Internacional de Contabilidad 18 establece expresamente que los ingresos deben ser reconocidos cuando los costos incurridos "o por incurrir" pueda ser medidos con fiabilidad y, en ese sentido, señala que la propia norma reconoce que, para efectos del reconocimiento de ingresos – como es el caso de autos, la venta de lotes en el Parque industrial Macropolis – lo relevante es que los costos asociados a dichos ingresos sean medibles de manera fiable, independientemente de que ya se hayan realizado o estén pendientes de ejecutarse.

Que, a tal efecto, indica que habiendo establecido que los costos y trabajos de obra ejecutados posteriormente al ejercicio 2018 son aceptables siempre que hayan sido medidos con fiabilidad, afirma que durante el procedimiento de fiscalización presentó el control y seguimiento de dichos costos, proporcionando un detalle explícito de cada costo y/o trabajo de obra relacionado con la Etapa 1 de Macropolis, ejecutado con posterioridad al ejercicio 2018; agregando que el mencionado detalle muestra que entre los ejercicios 2019 y 2023 incurrió en un total de S/ 2 752 389,00 por costos y/o trabajos de obra.

Que precisa que el importe que asciende a S/ 2 846 770,00 se compone de S/ 81 635,00 por asignación de obras generales efectuados en el ejercicio 2019; y, por S/ 2 765 135,00 por costos ejecutados luego del ejercicio 2018, entre los ejercicios 2019 y 2023; por lo que, de la suma de S/ 2 765 135,00 reconocidos como costos y/o trabajos de obra a ejecutarse posteriormente al ejercicio 2018, se llegó a realizar el monto de S/ 2 752 389,00, es decir, del importe calculado como costos por incurrir se ejecutó el 99,54% lo cual demuestra de manera objetiva y suficiente la fiabilidad de dichos cálculos; y, en ese sentido, cuestionar la fiabilidad de los costos y asignación de obras realizados con posterioridad al ejercicio 2018 carece de sustento lógico.

Que, a modo de conclusión, señala que, dado que los costos y/o trabajos de obra posteriores al ejercicio 2018 fueron medidos con fiabilidad y, además, se ejecutaron en su casi totalidad, corresponde que sean

reconocidos como parte del costo de ventas del ejercicio 2018 (en la parte proporcional al área vendida en dicho ejercicio); en tal sentido, corresponde que se deje sin efecto el reparo formulado.

Que, adicionalmente, sostiene que resulta plenamente justificado el reconocimiento del devengado de los costos y/o asignación de obras posteriores al ejercicio 2018 en el mismo ejercicio en que se generaron los ingresos por la venta de los lotes, detallando que su posición se encuentra alineada con el principio del devengado previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1425; así como con los criterios contables recogidos en el Manual Conceptual para la Información Financiera y en la NIC 18; y, con el principio de correlación de ingresos y gastos, expuesto por la Administración en el Informe N° -SUNAT/7T0000; citando las Resoluciones N° 006, N° 008 y N° 014, así como el párrafo 34 de la Norma Internacional de Contabilidad 2 y el Informe N° -SUNAT/7T0000.

Que concluye que el único argumento de la Administración que motiva el reparo es la supuesta falta de fiabilidad en la determinación de los costos posteriores, considerándolos como meras proyecciones o estimaciones; sin embargo, ello ha quedado descartado al acreditar que determinó con una exactitud del 99,54% los costos y/o trabajos que se ejecutarían en ejercicios posteriores; por lo que al carecer de sustento lógico las afirmaciones sobre la falta de fiabilidad, el reparo formulado sí vulnera los principios antes mencionados, por lo que debe ser dejado sin efecto.

Que, **en cuanto al sub reparo por la cantidad de metros cuadrados de los lotes**, señala que a efectos del cálculo del "Costo Unitario de Obra Etapa 1 – Habilitado" consideró 595 851,31 m^2 al constituir las áreas efectivamente vendibles en el ejercicio 2018, en tal sentido, para efectos de determinar el costo unitario – y, con ello, el costo de ventas (en la parte proporcional al área vendida) –, correspondía atribuir la totalidad de los costos y/o trabajos de obra vinculados a la Etapa 1 exclusivamente a los metros cuadrados que efectivamente podían ser comercializados; no obstante, durante el procedimiento de fiscalización la Administración consideró que debía considerarse 734 898,90 m^2, cuestionando la diferencia de 139 047,59 m^2, lo cual afectó la determinación del costo.

Que refiere que la Administración señaló que los 734 898,90 m^2 se encuentran confirmados en la Resolución Sub-Gerencial N° -SGLAU-GDUGT/ML, mediante la cual se modificó la Licencia de Habilitación Urbana N' SGLAU-GDUGT/ML en lo relacionado con las áreas aportadas (lotes) a la Municipalidad Distrital de Lurin.

Que, en cuanto a la naturaleza de los 595 851,31 m^2 correspondientes a las áreas vendibles – tras invocar el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso j) del artículo 11 de su reglamento y la NIC 2, además de citar las Resoluciones N° 011, N° 012, N° 014, N° 016, N° 017, N° 017, N° 018, N° 018, N° 019 y N° 019, así como el Informe N° -SUNAT/5D0000 – señala que califican como inventarios, en tanto dichos metros cuadrados corresponden a 127 lotes vendibles que tiene como destino exclusivo la venta; agregando que conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, la enajenación de dichos lotes generaría un ingreso neto total que debe considerarse para la determinación de la renta bruta; en tal sentido, resalta que los 595 851,31 m^2 cumplen cabalmente con la definición de inventarios prevista en la NIC 2, al ser bienes poseídos con el único fin de ser vendidos en el curso ordinario de sus operaciones, más aún, constituyen el núcleo de la actividad económica desarrollada en la Etapa 1 del Proyecto Macropolis y, refiere que desconocer esa naturaleza significaría desvirtuar la propia lógica del negocio inmobiliario, en el que los lotes habilitados urbanísticamente se generan con el objetivo de ser comercializados.

Que, asimismo, afirma que al tratarse de áreas cuya enajenación origina directamente ingresos gravados, los mismos no solo califican como inventarios, sino que constituyen la base sobre la cual se aplica el principio de correlación de ingresos y gastos; siendo que ello implica que el costo computable relacionado a los 595 851,31 m^2 debe necesariamente vincularse de manera proporcional con los ingresos derivados de su venta en el ejercicio 2018, a fin de que la renta bruta se determine de manera correcta y en estricta observancia del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y de la NIC 2.

Que, en tal sentido, señala que los 595 851,31 m^2 de áreas vendibles deben ser considerados como inventarios reconocidos contable y tributariamente, y sobre ellos debe calcularse el costo computable aplicable (en la parte proporcional al área vendida); agregando que pretender ampliar la base a incluir

también áreas aportadas gratuitas y obligatorias – que no cumplen las condiciones de inventarios ni generan ingresos directos – no solo contraviene las disposiciones de la NIC 2, sino que además distorsiona el principio de correlación entre ingresos y costos reconocido en la propia Ley del Impuesto a la Renta.

Que, en cuanto a la naturaleza de los 139 047,59 m² correspondientes a las áreas aportadas, precisa que las áreas aportadas representan transferencias gratuitas y obligatorias que se encuentra obligada a efectuar para poder desarrollar el proyecto urbano, conforme lo establece la Ley N° 29090 y el Decreto Supremo N° 011-2017-VIVIENDA; además, refiere que dichas normas prevén que, como condición indispensable para obtener la licencia de habilitación urbana, los titulares deben entregar determinadas áreas destinadas a recreación pública, servicios comunales, educación, salud u otros fines de interés público; y, en consecuencia, la finalidad de dichas áreas no es generarle ingresos, sino satisfacer un mandato legal vinculado al interés social.

Que agrega que, si bien los 139 047,59 m² se encuentran indirectamente relacionados con la generación de ingresos – pues su entrega le permite obtener la autorización para vender los 595 851,31 m² de áreas efectivamente vendibles –, lo cierto es que no califican como inventarios, ya que carecen de las características esenciales de éstos; además, señala que de acuerdo con la NIC 2, los inventarios son activos destinados a la venta, en proceso de producción con vistas a dicha venta, o materiales que se consumirán en el proceso productivo; adicionalmente, indica que las áreas aportadas no cumplen ninguna de las siguientes condiciones: no serán vendidas, no forman parte de un proceso productivo para la venta, ni se consumirán en la prestación de un servicio; precisando que se trata, en cambio, de una cesión gratuita y obligatoria exigida por la normativa urbanística, condición sin la cual el proyecto no podría ejecutarse.

Que, señala que los 139 047,59 m² correspondientes a las áreas aportadas, que equivalen a 6 lotes destinados a ser transferidos gratuitamente, no califican como inventarios y, por lo tanto, no corresponde su reconocimiento conforme a lo dispuesto en la NIC 2; además, manifiesta que pretender lo contrario significaría desnaturalizar la verdadera finalidad de los aportes, al equipararlos con activos destinados a la venta, cuando en realidad se trata de transferencias obligatorias sin contraprestación; agregando que, en la resolución apelada, la propia Administración ha reconocido que estos metros cuadrados no se encuentran destinados a la venta ni califican como inventarios de acuerdo con la NIC 2; sin embargo, pese a dicho reconocimiento, en su interpretación confunde la naturaleza de dichas áreas al incluirlas dentro del total de metros cuadrados que deberían considerarse para el cálculo del costo unitario, lo cual carece de sustento técnico, contable y legal.

Que concluye que los 139 047,59 m² de áreas aportadas constituyen transferencias obligatorias derivadas de la normativa urbanística, no generan ingresos y, por tanto, no califican como inventarios; y, en ese sentido, no corresponde que sean incluidos en la determinación del costo unitario de la Etapa 1, toda vez que tal tratamiento implicaría desconocer su verdadera naturaleza y contradecir incluso lo ya reconocido por la propia Administración.

Que, sobre la correcta atribución de los costos y/o trabajos en obras a las áreas habilitadas vendibles, señala que dado que el plan de habilitación urbana involucra incurrir también en costos dentro de los metros cuadrados posteriormente aportados, y siendo que los mismos son costos necesarios e indispensables para poder darles la condición de "lotes vendibles" a los lotes que comercializa, conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y el párrafo 10 de la NIC 2, corresponde que todos los costos incurridos formen parte del costo vinculado únicamente a los lotes vendibles que ascienden a 595 851,31 m².

Que aduce que la atribución exclusiva a los 595 851,31 m² responde a la esencia del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, a correlacionar el ingreso por enajenación con el costo computable del bien efectivamente enajenado; agregando que incluir los 139 047,59 m² de aportes – que no son inventarios, no son bienes enajenables y se transfieren gratuitamente – (esto es, considerar 734 898,90 m²) desnaturaliza tal correlación, diluye artificialmente el costo unitario y vincula costos obligatorios con superficies que no generan ingreso alguno; lo cual contraviene, además, la NIC 2, pues si bien admite incorporar al costo de inventarios todos los desembolsos necesarios para darles "condición y ubicación

actuales", no autoriza a calificar como inventarios ni a distribuir el costo sobre activos que no están destinados a la venta.

Que, además, afirma que en términos económicos, el beneficio de las obras ejecutadas – incluso las realizadas físicamente en las áreas luego aportadas – se capitaliza íntegramente en los lotes vendibles, siendo estos y, solo estos, los que adquieren valor de mercado y generan rentas gravadas; por lo que trasladar parte del costo a las áreas aportadas implica cargar a superficies que jamás ingresaron ni ingresarán como inventario, alterando el resultado tributario y vulnerando el principio de correlación entre ingresos y gastos; en tal sentido, debe confirmarse que la base correcta para la atribución de costos es exclusivamente la superficie vendible de 595 851,31 m², concluyendo que corresponde dejar sin efecto el reparo formulado por considerar improcedente la inclusión de las áreas aportadas en el cálculo del costo unitario.

Que **respecto de la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario**, indica que se remite a los argumentos esgrimidos respecto del reparo que sustenta la emisión de la resolución de determinación que dan origen a la multa, los cuales también impugna.

Que, adicionalmente, sostiene que no ha declarado cifras o datos falsos ni omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, por lo que no se configura la comisión de la mencionada infracción.

Que a tal efecto, invoca el principio de tipicidad, previsto en el artículo 171 del Código Tributario y en el numeral 4 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General – de aplicación supletoria según la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario –, conforme al cual las conductas sancionables deben estar previstas de forma exacta, sin admitir interpretación extensiva ni analogía, garantizando la predictibilidad de las consecuencias de los actos del administrado; además, cita las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 01873-2009-PA/TC, N° 00197-2010-PA/TC y N° 2192-2004-AA/TC sobre el principio de tipicidad o taxatividad; concluyendo que, al determinar su obligación sobre la base de datos reales, no corresponde la imposición de la multa, por lo que debe quedar sin efecto.

Que **sobre la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018**, sostiene que, conforme al inciso a) del artículo 76 y al artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, la Tasa Adicional del 5% recae únicamente sobre los gastos no sustentados que se presuman como distribución de utilidades y no sobre los costos; precisando la distinción conceptual entre costos – que se incorporan al proceso productivo o comercial – y gastos – necesarios para la operatividad del negocio –, señalando que la Administración pretende aplicar la Tasa Adicional a costos no sustentados.

Que agrega que la Tasa Adicional del **Impuesto a la Renta** solo resulta aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, por entenderse que constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; para lo cual invoca las Resoluciones N° 009, N° 008, N° 008 y N° 012, así como la Resolución N° 023 de observancia obligatoria, conforme a la cual no todos los reparos son susceptibles de la Tasa Adicional, sino únicamente aquellos egresos cuyo destino no pueda ser acreditado; concluyendo que habiéndose acreditado el destino de los desembolsos observados conforme a sus argumentos expuestos respecto del reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, corresponde declarar improcedente la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018.

Que, por otro lado, se observa en autos el escrito presentado por la recurrente el 7 de julio de 2026 ante este Tribunal, a través del que adjunta en soporte magnético una presentación en formato "Power Point" y 5 videos que contienen una *"explicación detallada de los aspectos más relevantes de la materia controvertida, con el propósito de facilitar la evaluación y resolución del caso"* (documento adjuntado al Expediente N° 293), en los que se aprecia que reitera los argumentos esgrimidos en su recurso de apelación.

Que, por su parte, la Administración indica que, como consecuencia del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, formuló el reparo a la base imponible del citado tributo y período, por la diferencia en la determinación del costo de ventas del ejercicio 2018 por el importe de S/ 15 546 395,00, debido a que efectuó observaciones por "costos no sustentados" (en cuanto a los rubros

"Total Inversiones ORDENES" y "Saldo PCO por consumir") y "cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno" que influyen en el cálculo de la determinación del costo por metro cuadrado que resulta aplicable a las operaciones del ejercicio reconocidas como costos de ventas en la Cuenta " 018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U."; motivo por el cual emitió la Resolución de Determinación N° 947.

Que, respecto a la observación por "costos no sustentados", referida al rubro "Total Inversiones ORDENES" indica que la recurrente contabilizó diversas operaciones como costo de habilitación urbana del Proyecto Macropolis Etapa 1, sin haber acreditado su fehaciencia; además, respecto al rubro "Saldo PCO por consumir", señala que la propia recurrente reconoce que los importes de S/ 2 765 135,00 y S/ 81 635,00 corresponden a costos por incurrir en ejercicios futuros, es decir, proyecciones y estimaciones, resaltando que reconocer estimaciones como costos vulnera el párrafo 14 de la NIC 18, la cual exige que los costos por incurrir puedan medirse con fiabilidad sin variaciones futuras; además, refiere que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta solo admite la deducción del costo computable sustentado en comprobantes de pago, siendo que las proyecciones carecen de dichos comprobantes, señalando que el principio del devengado, previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, no habilita reconocer costos no realizados en base a estimaciones; añadiendo que en cuanto al importe de S/ 2 106 153,00 la documentación presentada por la recurrente no acreditó fehacientemente la ejecución de las obras generales asignadas hasta el ejercicio 2018.

Que respecto a la observación por "Cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno" señala que observó que a efectos del cálculo del "Costo Unitario de Obra Etapa 1 – Habilitado", la recurrente consideró 595 851,31 m^2, sin embargo, según la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización determinó que corresponde 734 898,90 m^2, por lo que procedió a observar la diferencia que asciende a 139 047,59 m^2 que afectan la determinación del costo de ventas declarado; toda vez que la Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML — válida y vigente en el ejercicio 2018 — establecía un total de 734 898,90 m^2 (595 851,31 m^2 de área vendible y 139 047,59 m^2 de área de aportes); precisando que mientras no se produzca la transferencia efectiva de los lotes de aporte a la Municipalidad Distrital de Lurin, dichos lotes siguen siendo activos de la recurrente y su costo debe calcularse considerando el total del área habilitada, esto es, los 734 898,90 m^2.

Que, además, señala que como consecuencia del reparo efectuado a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 por la diferencia en la determinación del costo de ventas, debido a las observaciones por "costos no sustentados", estableció que dichos conceptos constituían a su vez una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que era aplicable la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta; y, en consecuencia, emitió la Resolución de Determinación N° 960; y, que como consecuencia del reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, verificó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; en tal medida, emitió la Resolución de Multa N° 652; adicionalmente, precisa que a fin de dar por concluido el procedimiento de fiscalización materia de autos, emitió las Resoluciones de Determinación N° 948 a N° 959 por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, sin determinar reparo por dichos períodos.

Que, en el presente caso, como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, iniciado mediante Carta N° -SUNAT[2] y el Requerimiento N° 628[3], notificados el 14 de diciembre de 2023 con arreglo a ley[4], **la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo, por la diferencia en la determinación del costo de ventas del ejercicio 2018**, sustentados en la existencia de costos no acreditados fehacientemente y observaciones respecto a la determinación del costo por metro cuadrado de los lotes, al verificarse que la recurrente no sustentó con documentación suficiente la efectiva realización de diversas operaciones vinculadas al rubro "Total Inversiones ORDENES" y al "Saldo PCO por consumir", así como

---

2 Folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 50.

3 Folios 1 y 2 del documento adjuntado al Expediente N° 53.

4 Según se aprecia en autos, la Carta N° -SUNAT y el Requerimiento N° 628 fueron notificados el 14 de diciembre de 2023 mediante depósito en el buzón electrónico de la recurrente, según lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 51 y folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 54).

inconsistencias en la determinación del área total considerada para el cálculo del costo por metro cuadrado de los lotes, lo que incidió en la base imponible del tributo y en la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta correspondiente al período de diciembre de 2018; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, lo que originó la emisión, entre otros[5], de los valores impugnados, conforme se detalla a continuación:

Cuadro N° 1

Período	Resolución de Determinación N°	Concepto	Folios	Resolución de Multa N°	Concepto	Folios
2018-13	947	Impuesto a la Renta del ejercicio 2018	1 a 5(a)	652	Numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario	1 a 2(c)
2018-12	960	Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018	1 a 2(b)			

Notas al Cuadro N° 1:

(a) Folios del documento adjuntado al Expediente N° 22.
(b) Folios del documento adjuntado al Expediente N° 48.
(c) Folios del documento adjuntado al Expediente N° 20.

Que, en tal sentido, la controversia consiste en determinar si el citado reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 y su incidencia en la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018, así como la multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se encuentran o no arregladas a ley; sin embargo, previamente se procederá a emitir pronunciamiento sobre la nulidad deducida por la recurrente y sobre la admisibilidad de los medios probatorios extemporáneos presentados ante este Tribunal.

I. Cuestiones Previas

1.1. Nulidad de la resolución apelada

Que el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, y que caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que, en base a los argumentos esgrimidos por la recurrente, se aprecia que alega la nulidad de la resolución apelada porque se habría emitido vulnerando el debido procedimiento, en tanto la Administración Tributaria no habría cumplido con exponer una motivación suficiente, al advertir que los fundamentos que sustentan los reparos formulados no contienen una adecuada relación entre los hechos verificados, los medios probatorios valorados y las normas aplicables, con lo cual se configuraría una motivación aparente; además, refiere que no se habría observado el principio de verdad material, al no haberse efectuado una verificación plena de los hechos ni un análisis exhaustivo de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización y en etapa de reclamación; adicionalmente, señala que la Administración no habría realizado una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y en etapa de reclamación, sino una apreciación fragmentada de los mismos, lo que habría incidido en el desconocimiento de la fehaciencia de las operaciones observadas; y, en tal sentido, afirma que tales deficiencias evidencian la afectación de su derecho de defensa, así como de los principios de razonabilidad y primacía de la realidad.

Que, al respecto, corresponde señalar que de la revisión de la resolución apelada (folios 1 a 69 del documento adjuntado al Expediente N° 6) se aprecia que contiene la descripción del reparo formulado por la Administración, la valoración de los medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación, así como el análisis de las normas en que se sustenta, por lo que se verifica que expresa los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base y ha decidido sobre las cuestiones planteadas por la recurrente y los que ha suscitado en el expediente, con arreglo a lo dispuesto por el artículo 129 del Código Tributario.

---

[5] Cabe indicar que la Administración también emitió las Resoluciones de Determinación N° 948 a N° 959 por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, las cuales no fueron impugnadas por la recurrente en su recurso de apelación (folios 1 a 168 del documento adjuntado al Expediente N° 4).

Que sobre la alegada motivación aparente, cabe precisar que esta se configura únicamente cuando la resolución no contiene las razones que sustentan la decisión, o cuando estas no guardan relación con lo resuelto; situación distinta al caso de autos; y en tal sentido, corresponde señalar que el hecho de que la recurrente discrepe de la valoración de los medios probatorios presentados o de las conclusiones a las que arribó la Administración no determina la inexistencia de motivación ni acarrea la nulidad de la resolución apelada, sino que constituye un cuestionamiento al fondo de lo resuelto, lo cual será materia de análisis en los considerandos siguientes de la presente resolución.

Que, además, resulta preciso indicar que del contenido del escrito de reclamación (folios 1 a 28 del documento adjuntado al Expediente N° 11) se aprecia que la recurrente conoció con precisión los fundamentos del reparo impugnado, en tanto formuló argumentos concretos para contradecirlo en todos sus extremos, lo que evidencia que ejerció plenamente su derecho de defensa, no advirtiéndose afectación alguna al debido procedimiento.

Que, asimismo, en cuanto a la alegada vulneración del principio de verdad material, corresponde señalar que dicho principio previsto en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, impone a la autoridad administrativa el deber de verificar plenamente los hechos, pero no la obliga a adoptar la posición del administrado ni enerva a este último de la carga que posee de acreditar fehacientemente las operaciones observadas por la Administración; y en ese sentido, cabe indicar que en autos se aprecia que la Administración requirió, meritúo y se pronunció sobre los medios probatorios presentados por la recurrente en el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación, por lo que no se verifica la vulneración invocada.

Que, en relación con la valoración conjunta de los medios probatorios, es preciso reiterar que de la revisión de la resolución apelada (folios 1 a 69 del documento adjuntado al Expediente N° 6) se advierte que la Administración meritúo los medios probatorios presentados en su conjunto y expuso el análisis fáctico y jurídico por el cual determinó que no fueron suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas; por lo que se colige que, lo que la recurrente califica como una "apreciación fragmentada" en su recurso de apelación, constituye, en rigor, su disconformidad con el resultado del análisis realizado por la Administración en la resolución apelada, lo que no se configura en una causal de nulidad del acto administrativo.

Que, adicionalmente, no se advierte vulneración alguna de los principios de razonabilidad ni de primacía de la realidad, toda vez que en autos se aprecia que el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 formulado por la Administración se sustenta en los hechos verificados durante el procedimiento de fiscalización y en los medios probatorios que obran en el expediente administrativo, manteniendo congruencia con las normas aplicables.

Que, sin perjuicio de lo antes expuesto, cabe resaltar que no es obligación de la Administración pronunciarse sobre todos los argumentos o alegatos planteados por los administrados, ya que su obligación se limita a resolver la controversia y fundamentar su posición, lo que en ningún caso la obliga a responder cada una de las alegaciones que las partes pudieran hacer, criterio que también ha sido ya establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02326-1-2006 y N° 03187-1-2007, entre otras.

Que, en efecto, esta instancia ha señalado en diversa jurisprudencia que cualquier entidad de la Administración solo se encuentra obligada a pronunciarse sobre los aspectos en controversia planteados por los contribuyentes, así como a fundamentar sus pronunciamientos.

Que, en ese sentido, las pretensiones en un procedimiento contencioso tributario, entendidas como la manifestación de voluntad a través de la cual formula un pedido concreto a la Administración, pueden estar dirigidas a que se anule, revoque o modifique total o parcialmente el acto impugnado, debiendo precisarse que los argumentos y/o fundamentos que se presentan para sustentar la viabilidad de una pretensión, son diferentes a la pretensión en sí misma.

Que, de esta manera, al haberse emitido pronunciamiento en torno a la pretensión del contribuyente, habiéndose sustentado adecuadamente dicho pronunciamiento, no existe norma que obligue a la Administración a pronunciarse sobre la pertinencia de cada uno de los argumentos y/o fundamentos de la pretensión del contribuyente, sino solo a fundamentar el fallo que se emita, fundamentos que pueden o no coincidir con los expuestos por cualquiera de las partes, como se ha verificado en el caso de autos.

Que, adicionalmente, cabe precisar que el citado criterio ha sido expuesto también por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias, entre ellas las emitidas en los Expedientes N° 00728-2008-PHC/TC, N° 02375-2012-AA/TC y N° 07025-2013-PA/TC y por el Poder Judicial en las sentencias de casación en materia laboral emitidas en los Expedientes N° 012, N° 013 y N° 013, en las que se precisa que el derecho a la debida motivación de resoluciones judiciales no garantiza que todas las alegaciones de las partes, de manera pormenorizada, tengan que ser objeto de un pronunciamiento expreso y detallado, sino que exige a los jueces emplear un razonamiento que guarde relación con el problema que debe resolver.

Que, conforme a lo expuesto, la nulidad de la resolución apelada no resulta atendible.

1.2. Medios probatorios extemporáneos

Que, en el presente caso, la recurrente solicita que sean valorados por este Tribunal los medios probatorios presentados en etapa de apelación, los mismos que guardan relación con el reparo por la deferencia de la determinación del costo de ventas en cuanto a los rubros "Total Inversión ORDENES" y "Saldo PCO por consumir", resaltando que dichos medios probatorios fueron presentados dentro del plazo de 30 días hábiles previsto en el artículo 125 del Código Tributario y que adjuntó la carta fianza bancaria actualizada por 12 meses posteriores a la interposición del recurso de apelación materia de autos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 148 del Código Tributario.

Que, conforme con el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421[6], aplicable al caso de autos, 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 nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (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. Agrega la norma que 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, de acuerdo con el artículo 148 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, 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 doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (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. Agrega la norma que 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.

---

[6] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

Que, conforme con el artículo 125 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1528[7], los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria. El mismo dispositivo señala que el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración Tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

Que, según lo expuesto, el plazo establecido en el artículo 125 del Código Tributario es de obligatorio cumplimiento tanto para la Administración como para los contribuyentes, siendo que si bien antes de su vencimiento aquélla no puede emitir pronunciamiento sobre la controversia impugnada, dado que se restringiría el derecho de defensa impidiendo ofrecer y actuar pruebas, vencido el mismo las pruebas que ofrecieran los interesados devienen en extemporáneas y por ende no admisibles, habiéndolo establecido así este Tribunal en las Resoluciones N° 09504-12-2023, N° 04658-9-2019 y N° 03113-1-2006, entre otras.

Que, por otro lado, 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 meritúe 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 efectúo el pago de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas y que, igualmente, de conformidad con el artículo 148 del mismo código, no corresponde que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 08217-12-2023, N° 06528-4-2022 y N° 03113-1-2006, entre otras, en cuanto a los plazos establecidos en los artículos 141 y 148 del Código Tributario, que la extemporaneidad recogida en dichos artículos está referida a una situación distinta de la que recoge el artículo 125 del mismo código, como es la imposibilidad de admitir como prueba aquélla que fuera solicitada en la etapa de fiscalización o reclamación y no presentada en dichos momentos, mientras que este último artículo regula el supuesto de pruebas presentadas fuera del plazo de ofrecimiento y actuación de pruebas, no siendo excluyentes un supuesto de otro.

Que, según las normas y criterios jurisprudenciales anteriores fluye que, a fin de admitir y merituar medios probatorios presentados en instancia de reclamación y apelación, el apelante debe cumplir con lo previsto en los artículos 125, 141 y 148 del Código Tributario; esto es, presentar dichas nuevas pruebas dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interponen dichos recursos impugnatorios y, además, demostrar que la omisión de su presentación no se generó por su causa, cancelar del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas actualizado a la fecha de pago o presentar carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses.

Que el 21 de enero de 2025 la recurrente presentó recurso de reclamación (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 8) contra las Resoluciones de Determinación N° 947 a N° 960 y la Resolución de Multa N° 652.

Que, en el presente caso, se advierte que la recurrente, mediante los escritos tramitados con Expedientes N° 008, N° 144, N° 208, N° 252, N° 282, N° 367, N° 730, N° 733, N° 761, N° 785, N° 881, N° 908, N° 920, N° 958 y N° 962 de 3 de marzo de 2025 (documentos adjuntados al Expediente N° 178 a N° 192), presentó en la instancia de reclamación medios probatorios vinculados al reparo por diferencias en el costo de ventas, el cual tiene incidencia en los valores impugnados.

Que, en autos se aprecia que el recurso de reclamación fue interpuesto el 21 de enero de 2025 (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 8), por lo que, considerando el plazo para presentar las

[7] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 3 de marzo de 2022.

pruebas previsto en el artículo 125 del Código Tributario, el cual vencía el 3 de marzo de 2025, se advierte que los referidos medios probatorios fueron presentados dentro del plazo previsto por la citada norma; además, siendo que dichos medios probatorios fueron solicitados por la Administración durante el procedimiento de fiscalización a través del Requerimiento N° 072 (folios 1 a 22 del documento adjuntado al Expediente N° 110) y se encuentran vinculados a la deuda tributaria contenida en los valores impugnados, la cual ha sido afianzada por la recurrente mediante la Carta Fianza N° D 936 del Banco de 30 de julio de 2024 por la suma de S/ 7 224 717,00 (folios 1 a 3 del documento adjuntado al Expediente N° 177), que cubre la totalidad de la deuda tributaria actualizada[8] vinculada al reparo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 respecto del que ha presentado los medios probatorios adicionales; correspondía que sean admitidas por la Administración en la etapa de reclamación y sean valoradas por aquella, según lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario, lo que efectivamente hizo según se aprecia en la resolución apelada, por lo que se encuentra arreglada en este extremo.

Que, igualmente, se verifica en autos que la recurrente, mediante los escritos presentados ante la Mesa de Partes del Tribunal Fiscal y signados con Documento N° 880, N° (883, N° 888, N° 891, N° 892, N° 896, N° 897, N° 899, N° 903, N° 904, N° 908, N° 911, N° 912, N° 917, N° 919, N° 926, N° 928, N° 929, N° 939, N° 943, N° 944, N° 948, N° 949, N° 951, N° 952, N° 953, N° 954, N° 955, N° 956, N° 957, N° 959, N° 961, N° 962, N° 964, N° 966, N° 67, N° 968, N° 969, N° 970 y N° 975 de 13 de noviembre de 2025 (documentos adjuntados al Expediente N° 205 a N° 283), presentó en la instancia de apelación medios probatorios vinculados al reparo por diferencias en el costo de ventas, el cual tiene incidencia en los valores impugnados y en la resolución apelada.

Que, en autos se aprecia que el recurso de apelación fue interpuesto el 2 de octubre de 2025 (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 1), por lo que, considerando el plazo para presentar y actuar las pruebas previsto en el artículo 125 del Código Tributario, el cual vencía el 13 de noviembre de 2025, se advierte que los referidos medios probatorios fueron presentados dentro del plazo previsto por la citada norma; además, siendo que dichos medios probatorios fueron solicitados por la Administración durante el procedimiento de fiscalización a través del Requerimiento N° 072 (folios 1 a 22 del documento adjuntado al Expediente N° 110) y se encuentran vinculados a la deuda tributaria contenida en los valores impugnados, la cual ha sido afianzada por la recurrente mediante la Carta Fianza N° D 666 del Banco de Crédito del Perú de 2 de octubre de 2025 por la suma de S/ 8 391 420,00 (folios 248 a 250 del documento adjuntado al Expediente N° 4), que cubre la totalidad de la deuda tributaria actualizada[9] vinculada al reparo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 respecto del que ha presentado los medios probatorios adicionales; corresponde que dichos medios probatorios sean merituados por esta instancia.

II. Resoluciones de Determinación N° 948 a N° 959 – Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018

Que en los Anexos N° 01 y N° 02 de la Resolución de Determinación N° 959 (folios 2 y 3 del documento adjuntado al Expediente N° 46), se aprecia que la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 948 a N° 959 sin realizar 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 declaraciones juradas presentadas por dicho tributo y períodos mediante los Formularios PDT 621 N° 040, N° 621, N° 737, N° 024, N° 110, N° 670, N° 499, N° 313, N° 608, N° 429, N° 779 y N° 416 de 15 de febrero, 15 de marzo, 16 de abril, 16 de mayo, 15 de junio, 16 de julio, 15 de

[8] Según indica la propia Administración en la resolución apelada (folio 13 del documento adjuntado al Expediente N° 6).

[9] Según se aprecia en la plataforma de "Actualización de la Deuda por Valor" de la Administración, disponible en: https://e-consulta.sunat.gob.pe/cl-at-itcalculibre/actdeuS01Alias; consultado el 25 de setiembre de 2026.

agosto, 17 de setiembre, 16 de octubre, 16 de noviembre y 17 de diciembre de 2018, así como el 16 de enero de 2019.

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 emitió las Resoluciones de Determinación N° 948 a N° 959, habiéndose emitido con la única finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 en dicho extremo, resulta claro que los mencionados valores nunca fueron impugnados por la recurrente, aun cuando fueron mencionados en su escrito de reclamación (folios 1 a 28 del documento adjuntado al Expediente N° 11) y en su recurso de apelación (folios 1 a 168 del documento adjuntado al Expediente N° 4), ya que no tiene sentido cuestionar reparos hechos por la Administración a la determinación de la obligación tributaria efectuada por un contribuyente, impugnando actos administrativos que no contienen ningún reparo a ella, por lo que en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar nula la resolución apelada en este extremo.

III. Resolución de Determinación N° 947 – Impuesto a la Renta del ejercicio 2018

Que, según el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 947 (folio 3 del documento adjuntado al Expediente N° 22) emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado impuesto y período por la diferencia en la determinación del costo de ventas del ejercicio 2018, por el importe de S/ 15 546 395,00, debido a que efectuó observaciones por "costos no sustentados" y "cantidad de metros cuadrados de los lotes de terreno" que influyen en el cálculo de la determinación del costo por metro cuadrado que resulta aplicable a las operaciones del ejercicio 2018 reconocidas como costos de venta en la Cuenta 018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U."; citando como sustento el punto 1 del Anexo N° 01 y Anexos N° 02, N° 03 y N° 04 al Resultado de Requerimiento N° 072, así como el ítem 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 555 y, como base legal, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 11 de su reglamento.

Que, previamente al análisis del reparo por la diferencia en la determinación del costo de ventas del ejercicio 2018, por el importe de S/ 15 546 395,00; es preciso señalar que según se aprecia en el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 147 del documento adjuntado al Expediente N° 172) y en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 4 del documento adjuntado al Expediente N° 172) la recurrente tiene como actividad económica las actividades inmobiliarias (CIIU 70109).

Que, además, se aprecia en autos que la propia recurrente mediante su escrito tramitado con Expediente N° 520 (folios 12 y 13 del archivo denominado "Requerimiento 266 Respuesta.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 76) detalla que su actividad principal es la venta de predios industriales habilitados para operar de acuerdo a determinada zonificación, ofreciendo a sus clientes principalmente 2 tipos de productos: (i) Lotes rústicos y (ii) Lotes con habilitación urbana (industriales y macrolotes); precisando que para el caso de los lotes rústicos, estos pueden ser vendidos de acuerdo al metraje que prefiera su cliente, ofreciendo ubicaciones disponibles y/o una mezcla de lotes disponibles con cargo a que su cliente gestione la habilitación urbana por cuenta propia o que la recurrente lo gestione, agregando que estos lotes se van habilitando conforme a la comercialización y el lanzamiento de nuevas etapas o conforme a la demanda de los clientes; además, en cuanto a los lotes que ya cuentan con habilitación urbana, señala que estos van desde los 1 000 m^2 y se ofrecen de acuerdo a las medidas ya habilitadas y de acuerdo a la zonificación que requiera su cliente que pueden ser de tipo I2 (Industria liviana) o I3 (Gran industria); asimismo, indica que los inventarios (lotes industriales ya habilitados) se valorizan al costo de adquisición más los costos incurridos en la ejecución de los proyectos inmobiliarios.

Que, cabe indicar, a título ilustrativo, que en la resolución apelada (folios 19 y 20 del documento adjuntado al Expediente N° 4), la Administración detalla que reparó el costo de ventas del ejercicio 2018 señalando en cuanto a la observación por "costos no sustentados" que en el rubro "Total Inversiones ORDENES" se observó la suma de S/ 29 472 196,06 por operaciones cuya realización no fue acreditada fehacientemente, mientras que en el rubro "Saldo PCO por consumir" se observó la suma de S/ 4 952 923,28 correspondiente a costos no sustentados fehacientemente y provisiones por obras futuras

basadas en estimaciones; asimismo, en cuanto a la observación por "cantidad de metros cuadrados de los lotes de terreno" determinó que el área disponible para la venta debía incrementarse en 139 047,59 m² por aportes obligatorios en base a la legislación de habilitación urbana, elevando el total del área disponible para la venta a 734 898,90 m².

Que agrega que, en función a las mencionadas observaciones, disminuyó los importes de S/ 29 472 196,06 y S/ 4 952 923,28 al costo de ventas calculado por la recurrente; por lo que el costo total del proyecto de Habilitación Urbana Macropolis – Etapa 1 fue recalculado a la suma de S/ 88 883 016,62, al que se le aplicó la proporción calculada por la propia recurrente respecto al costo de los lotes habilitados y los lotes rústicos (86,50% y 13,50% respectivamente), con lo cual dicho costo se distribuyó en el importe de S/ 76 881 835,83 para los lotes habilitados y en el importe de S/ 12 001 180,80 para los lotes rústicos; así, a fin de calcular el costo unitario por m², estos últimos importes se dividieron entre las áreas disponibles de cada tipo de lotes, por 734 898,90 m² (considerando el incremento de 139 047,59 m²) y 123 242,93 m², lo que dio lugar a costos unitarios que ascendieron a los importes de S/ 104,62 y S/ 97,38 por m² de los lotes habilitados y rústicos, respectivamente; en tal sentido, al comparar los citados costos unitarios por m² determinados con los costos unitarios por m² calculados por la recurrente (S/ 179,00 y S/ 135,09 por m²), la Administración determinó diferencias por el monto de S/ 74,38 por m² en los lotes habilitados y por el monto de S/ 37,71 por m² en los lotes rústicos, las cuales al ser multiplicadas con los 198 873,28 m² y 20 000 m² vendidos en el ejercicio 2018, por cada tipo de lote, respectivamente; detectó diferencias que generaron un exceso en el costo de ventas declarado, por el importe de S/ 14 792 194,57 por los lotes habilitados y por el importe de S/ 754 200,00 por los lotes rústicos, lo cual hace un total reparado por el costo de ventas del ejercicio 2018 que asciende a la suma de S/ 15 546 394,57, conforme se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 2

Determinación del Costo Unitario de Obra "Etapa 1 – Habilitado" y Costo Unitario de Obra "Etapa 1 – Rústico"

Concepto	Según Contribuyente (1) S/		Observación (2) S/	Según Administración (1+2) S/	
Total Inversión ORDENES (a)	118 355 212,68		(29 472 196,06)	88 883 016,62	
Saldo PCO por consumir (b)	4 952 923,28		(4 952 923,28)	0,00	
Total Costo Cierre Obra Etapa 1 (a)+(b)	**123 308 135,96**		**(34 425 119,34)**	88 883 016,62	
Costo Etapa 1 – Habilitado (c)	106 658 799,69	86,50%	(29 776 963,86)	76 881 835,83	86,50%
Costo Etapa 1 – Rústico (d)	16 649 336,28	13,50%	(4 648 155,48)	12 001 180,80	13,50%
Total Costo (c)+(d)	**123 308 135,97**	**100,00%**	**(34 425 119,34)**	88 883 016,63	**100,00%**
m² vendible (lotes) Etapa 1 – Habilitado (e)	595 851,31		139 047,59	734 898,90	
m² vendible (lotes) Etapa 1 – Rústico (f)	123 242,93		0,00	123 242,93	
Costo unitario de Obra Etapa 1 – Habilitado (c)/(e)	179,00			104,62	
Costo unitario de Obra Etapa 1 – Rústico (d)/(f)	135,09			97,38	

Determinación del Costo de Ventas relacionado a Obras de "Etapa 1 – Habilitado"

Descripción	Costo Unitario por m² S/	Lotes Vendidos m²	Costo de Ventas S/
Según Contribuyente (Cuenta *018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U.*")	179,00	209 352,88	37 474 165,52
Según Contribuyente (Cuenta *1002 – I Devol.Vta Inmueb. Industrial – Habilitación*")	179,00	(10 479,60)	(1 875 848,40)
Según Contribuyente Neto Venta Lotes Industriales	179,00	198 873,28	35 598 317,12
Según Administración	104,62	198 873,28	20 806 122,55
Diferencia (Observación)	**74,38**	**0,00**	**14 792 194,57**

Determinación del Costo de Ventas relacionado a Obras de "Etapa 1 – Rústico"

Descripción	Costo Unitario por m² S/	Lotes Vendidos m²	Costo de Ventas S/
Según Contribuyente (Cuenta *018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U.*")	135,09	20 000,00	2 701 800,00
Según Administración	97,38	20 000,00	1 947 600,00
Diferencia (Observación)	**37,71**	**0,00**	**754 200,00**

Total Observación al Costo de Ventas del ejercicio anotado en la Cuenta Industriales – H.U."	**018 - Costo de Venta Lotes**	**15 546 394,57**

Que, según el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112[10], la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. Agrega dicha norma que se entiende por costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que, asimismo, el citado artículo 20 señala que se entiende por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente; 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción; y, 3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley; y, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

Que, según el principio de correlación de costos con los ingresos, recogido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, solo son deducibles para determinar la renta bruta aquellos egresos que forman parte del costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, que correspondan a bienes cuya enajenación genere ingresos que califican como gravados con el Impuesto a la Renta, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01218-5-2002, N° 03025-5-2004, N° 00886-5-2005 y N° 12871-2-2010, entre otras, que, para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan los requisitos establecidos en el reglamento de comprobantes de pago, así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado. En efecto, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01145-1-2005 y N° 01807-4-2004, entre otras, se ha señalado que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

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

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

[10] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 29 de junio de 2012 y entró en vigencia el 1 de enero de 2013.

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

Que, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y N° 16784-10-2012, entre otras, se ha señalado que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando 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, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197 del Código Procesal Civil.

Que, por otro lado, conforme con el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 09239-3-2009 y N° 12183-3-2012, si en la verificación y cruce de información, los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente; no obstante, también se ha precisado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10934-3-2012, que tal criterio no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que, además, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 19094-2-2011 y N° 09247-10-2013 que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que, en base a las normas citadas y criterios expuestos se tiene que a efecto de sustentar válidamente la deducción de costos o gastos a efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones reales, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compra de los contribuyentes no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que, a su vez, de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae principalmente en el contribuyente que alega su existencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

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

3.1. Costos no sustentados

Que según se aprecia en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 072[11] (folios 2 a 14 del documento adjuntado al Expediente N° 110), la Administración formuló observaciones al costo de

[11] El Requerimiento N° 072 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 23 de setiembre de 2024, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 111).

venta anotado en la Cuenta 1018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U.", con la denominación "costos no sustentados", esto es, al costo de venta de los terrenos por m^2 respecto de los rubros "Total Inversiones ORDENES" por el importe de S/ 29 472 196,06 y "Saldo PCO por consumir" por el importe de S/ 4 952 923,28, que forman parte del "Total Costo Cierre Obra Etapa 1", cuya legalidad será analizada en la presente instancia.

3.1.1. Rubro "Total Inversiones ORDENES" por el importe de S/ 29 472 196,06

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 628 (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 53), la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros, el Libro Diario correspondiente a los períodos de enero a diciembre de 2018, en formato texto (txt) en caso de llevarlo de manera electrónica (SLE-PLE); lo cual debía proporcionar el 22 de diciembre de 2023.

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó, entre otros, el Libro Diario Electrónico de enero a diciembre de 2018, a través del escrito tramitado con Expediente N° 071 de 21 de diciembre de 2023 (documento adjuntado al Expediente N° 55 – Archivo ZIP – carpeta denominada "Diario y mayor" contenida en la carpeta denominada "2. Libros electrónicos").

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 628[12] (folios 2 a 4 del documento adjuntado al Expediente N° 59), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente.

Que, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 266[13] (folios 2 y 3 del documento adjuntado al Expediente N° 70), la Administración comunicó a la recurrente que de acuerdo con lo consignado en la Casilla 463 – "Ventas Netas" de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 presentada mediante Formulario PDT 708 N° 539 de 26 de marzo de 2019, aquella tenía ingresos por la suma de S/ 140 302 850,00; además, que en atención al Requerimiento N° 628, aquella presentó los archivos de texto (txt) de su Libro Diario Electrónico, en el cual advirtió que la recurrente en la Cuenta 1007 – Ventas de Lotes Industriales – Terceros Contado", Cuenta 002 – Devol. Vta. Inm. Lotes Industriales" y en la Cuenta 1003 – Resol Vta. Lote Industrial – Años Anteriores" había anotado ingresos que ascendían a la suma de S/ 140 302 849,96.

Que, a tal efecto, respecto a la muestra de operaciones anotadas en las mencionadas cuentas contables y que fueron declaradas en la Casilla 463 – "Ventas Netas" de la citada declaración jurada, según el detalla de las operaciones de su Anexo N° 2 (folio 4 del documento adjuntado al Expediente N° 70), solicitó a la recurrente que presentara un escrito explicando detalladamente cada operación incluida en el mencionado Anexo N° 2, señalando cuáles son los bienes muebles o inmuebles que fueron vendidos o transferidos, o que fueron devueltos, o cuya venta o transferencia se anuló, resolvió u difirió e identificando por cada operación el número de la partida registral que fue afectada, el número de lote o sub lote y la ubicación; además, solicitó que respecto de las referidas operaciones, proporcionase los comprobantes de pago, contratos, medios de pago, estados de cuenta corriente, actas de entrega, acuerdos de disolución contractual, actas de conciliación, arbitrajes, transferencia realizadas por la devoluciones de dinero efectuadas y que constasen en los respectivos estados de cuenta bancarios, control de los pagos realizados parciales o totales, independizaciones de los predios efectuado en el registro de propiedad inmueble SUNARP y/o ante la municipalidad respectiva, entre otra documentación que estimasen pertinentes; y, finalmente, le solicitó que respecto de las mencionadas operaciones, señalase cuales son los costos relacionados, y proporcionase la información y/o documentación respectiva a dichos costos, tales como comprobantes de pago, órdenes de compra o servicio, cotizaciones, informes, valorizaciones, tasaciones, contratos, declaración jurada de autoavalúo y/o impuesto predial, partida registral del registro de propiedad inmueble SUNARP, contratos de habilitación urbana, mejoras realizadas que incrementaron el valor, conciliaciones y/o arbitrajes, medios de pago utilizados en la cancelación, estados de cuenta bancarios, actas de entrega y cualquier otra

---

[12] El Resultado del Requerimiento N° 628 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 29 de diciembre de 2023, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 60).

[13] El Requerimiento N° 266 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 14 de febrero de 2024, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 71).

documentación e información referida al costo de ventas, costo diferido y/o costo relacionado a la resolución de contrato, lo cual incluye, de corresponder, documentación e información tanto de los valores iniciales y/o intermedios y los valores finales de los predios de acuerdo con la naturaleza de las operaciones; lo cual debía proporcionar hasta el 4 de marzo de 2024[14].

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos tramitados con Expedientes N° 520 y N° 514 de 4 y 22 de marzo de 2024, respectivamente (documentos adjuntados al Expediente N° 76, N° 77 y N° 79; y, documento adjuntado al Expediente N° 78 – Archivo ZIP).

Que en dichos escritos afirma que *"La venta de lotes industriales conforma el giro principal de la compañía y consiste en comprar terrenos para su apreciación y posterior disposición en el largo plazo. Asimismo, según la NIIF 15, los ingresos provenientes de la venta de lotes industriales se reconoce en un punto en el tiempo cuando el control del bien es transferido al cliente y se cumple esa obligación de desempeño: transferencia de los bienes"*. Además, en cuanto a la forma de costear los lotes industriales que vende, señala que *"la Compañía se dedica a la venta de predios industriales habilitados para operar de acuerdo a determinada zonificación donde puede ofrecer a sus clientes principalmente 2 tipos de productos: 1) Lotes rústicos y 2) Lotes con habilitación urbana (industriales y macrolotes)"*, agregando que, *"el costo de los productos vendidos está compuesto por básicamente 3 conceptos: i) Costo del terreno comprado; ii) Costo del mayor valor generado por la apreciación del inmueble y iii) Costo de las obras para la obtención de la habilitación urbana"* (folios 12 y 13 del archivo denominado "Requerimiento 266 Respuesta.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 76).

Que, además, presentó copia de comprobantes de pago por las ventas de lotes realizadas, estados de cuenta bancarios, las minutas y adendas de compraventa de lotes, así como las actas de entrega de los lotes vendidos en el ejercicio 2018 (carpeta denominada "Requerimiento 266" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 76).

Que, asimismo, adjuntó comprobantes de pago emitidos por las empresas , relativas a valorizaciones por la realización de obras en el proyecto de habilitación urbana Macropolis - Etapa 1; así como dos (2) cuadros en formato "Excel" con la enumeración de costos en los que habría incurrido en dicho proyecto de habilitación urbana (documento adjuntado al Expediente N° 78).

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 266[15] (folios 2 a 4 del documento adjuntado al Expediente N° 85), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente.

Que, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 568[16] (folio 3 del documento adjuntado al Expediente N° 87), la Administración señala que de acuerdo con el archivo denominado "Prinsur – Costo Obras MAC 1.xlxs" que fue presentado por la recurrente mediante el escrito tramitado con Expediente N° 514 de 22 de marzo de 2024, advirtió que en la hoja de cálculo denominada "Costo Obras MAC1" se detallaban las operaciones que formaban parte del costo de las obras correspondientes a habilitar los lotes industriales disponibles para la venta por el importe de S/ 118 355 212,68, bajo el rubro "Total Inversión ORDENES"; las mismas que detalla en el Anexo N° 2 al citado requerimiento (folio 10 del documento adjuntado al Expediente N° 87).

Que, en atención a ello, solicitó a la recurrente que, respecto de las operaciones detalladas en el mencionado Anexo N° 2, presentara un escrito explicando la naturaleza de cada una de las operaciones señaladas, debiendo indicar sobre cuales lotes, sub lotes, etapas, subetapas, sectores y subsectores (indicando el número de la partida electrónica y su ubicación), se realizaron los trabajos o labores

---

[14] En virtud a la prórroga otorgada por la Administración mediante la Carta N° 0-04-SUNAT (folios 1 a 3 del documento adjuntado al Expediente N° 74).

[15] El Resultado del Requerimiento N° 266 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 10 de julio de 2024, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 86).

[16] El Requerimiento N° 568 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 24 de julio de 2024, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 88).

contratadas o pactadas; además, le solicitó que presentara los comprobantes de pago, contratos, medios de pago, estados de cuenta corriente, actas de entrega y/o recepción, acuerdos de disolución contractual, actas de conciliación, arbitrajes, transferencias realizadas por las devoluciones de dinero efectuadas y que constasen en los respectivos estados de cuenta bancario, control de los pagos realizados parciales o totales, entre otra documentación que estimasen pertinente; lo cual debía proporcionar hasta el 15 de agosto de 2024[17].

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos tramitados con Expedientes N° 703, N° 734, N° 008, N° 741, N° 725, N° 134, N° 450, N° 086 y N° 576 de 15, 21, 22, 27 y 28 de agosto, 1, 2 y 4 de setiembre de 2024 (documentos adjuntados a los Expedientes N° 94 a N° 105).

Que, en dichos escritos afirma que *"La muestra seleccionada por la SUNAT recogida en el Anexo N° 2 del Requerimiento corresponde a operaciones realizadas con terceros por servicios relacionados con movimiento de tierras, pavimentación de vías, servicios de ingeniería, compra de bienes, entre otros; todos ellos relacionados con la habilitación urbana del proyecto Etapa 1 del parque industrial Macropolis. Asimismo, a fin de respaldar las operaciones mencionadas, se cumple con presentar los comprobantes de pago, contratos, medios de pago, estados de cuenta corriente, asientos contables en SUNAT Operaciones en Línea por cada muestra del referido Requerimiento"* (folio 2 del archivo denominado "Requerimiento 568 Respuesta.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 96).

Que además presentó copias de comprobantes de pago, contratos de obra, valorizaciones, órdenes de cambio, planillas de metrado, actas de entrega de inmuebles y archivos en formato "Excel" sobre trazabilidad de documentos y pagos (documentos adjuntados al Expediente N° 94, N° 97 a N° 105).

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 568[18] (folios 2 y 3 del documento adjuntado al Expediente N° 107), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 072[19] (folios 2 a 12 del documento adjuntado al Expediente N° 110), la Administración señaló que, según el Libro Diario Electrónico presentado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, advirtió que aquél contiene las siguientes anotaciones del costo de ventas:

Cuadro N° 3

Cuenta	Importe S/
6014 – Costo de Venta Lotes Industriales – Terceros con	24 628 529,41
6016 – Costo de Venta Lotes Industriales – Terceros con	55 554 871,16
6018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U.	40 175 965,52
6001 – Devol. Vta. Inmueb Industrial. – Terreno	(4 408,13)
6002 – I Devol. Vta. Inmueb. Industrial - Habilitación	(1 875 848,40)
6003 – Devol. Vta. Inmueb. Industrial – Mayor Valor	(1 642 140,60)
6004 – Resol. Vta. Años Anteriores Ind – Terreno	(634,08)
6005 – Resol. Vta. Años Anteriores Ind – Habilitación	(236 209,32)
6006 – Resol. Vta. Años Anteriores Ind – Mayor Valor	(269 826,39)
Total	**116 330 299,17**

[17] En virtud a la prórroga otorgada por la Administración mediante la Carta N° 0-05-SUNAT (folios 1 a 3 del documento adjuntado al Expediente N° 92).

[18] El Resultado del Requerimiento N° 568 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 16 de setiembre de 2024, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 109).

[19] El Requerimiento N° 072 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 23 de setiembre de 2024, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 111).

Que, además, la Administración indicó en cuanto al costo de ventas del ejercicio 2018, que en el archivo denominado "Prinsur – Costo Obras MAC 1.xlxs" presentado por la recurrente mediante el escrito tramitado con Expediente N° 514 de 22 de marzo de 2024, advirtió que en la hoja de cálculo denominada "Costo Obras MAC1" señaló los costos unitarios de "terreno", "mayor valor" y "obra", así como datos adicionales respecto del cálculo del costo unitario (por m^2) de "obras", según se presenta a continuación:

Cuadro N° 4

Costo de Ventas Lotes Industriales hasta Dic-18	Terreno	Mayor Valor S/	Obra S/	Total Costo de Venta S/
I Etapa Habilitado	0,42	156,70	179,00	336,12
I Etapa Rústico	0,18	66,97	135,09	202,24

Industrial	m² Brutos (Inicial)	m² Vendibles Habilitados	m² Vendibles Rústico
Etapa 1	2 640 458,00	595 851,00	1 246 270,00

	m² Brutos (Inicial)	Part (%)	m² Vendibles
Etapa 1 – Habilitado	1 394 188,13	53%	595 633,00
Etapa 1 – Rústico	1 246 269,98	47%	1 246 270,00
Sub Total	**2 640 458,11**	**100%**	**1 841 902,62**

Terreno		Obras	
Costo m² S/	Costo Etapa S/	Costo m² S/	Costo Etapa S/
0,42	250 953,86	179,00	106 658 800,00
0,18	224 328,60	135,09	16 649 336,00
	475 282,46	**314,10**	**123 308 136,00**

Que, asimismo, la Administración señala que la recurrente anotó los costos de ventas del ejercicio 2018 referidos a "Terreno", "Habilitación" ("H.U" u Obra) y "Mayor valor" en cuentas contables separadas, siendo que respecto al costo de ventas anotado en la Cuenta 018 – Costo de Venta Lotes Industriales H.U." y dio cuenta de los medios probatorios presentados por la recurrente en respuesta a los Requerimientos N° 266 y N° 568, anteriormente detallados.

Que señaló respecto al costo de ventas anotado en la Cuenta 018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U.", que en base a la evaluación y análisis a la documentación e información presentada por la recurrente, se tienen las observaciones por "costos no sustentados" y "cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno" que influyen en la determinación del costo por metro cuadrado que resulta aplicable a las operaciones del ejercicio reconocidas como costos de ventas en la referida cuenta contable; precisando que el detalle de las observaciones por "costos no sustentados" se presenta en el Anexo N° 04 del Requerimiento N° 072 (folio 22 del documento adjuntado al Expediente N° 110), cuyo extracto se expone a continuación:

Cuadro N° 5

Ítem	Fecha de Documento	Clase de Coste	Denominación del Objeto	Valor S/	Texto de Pedido	Proveedor
2	25/08/2017	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	2 456 418,45		
3	02/09/2017	659610003	Prinsur I Etapa - Construcción	1 637 612,30		
5	01/11/2017	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	308 575,26	Cable n2xy 3-1x120 mm2	
7	30/11/2017	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	6 336 475,84	Srv. Construcción de H.U.	
8	04/12/2017	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	2 618 192,38		
9	14/07/2017	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	9 046 861,03	Srv. Construcción de H.U.	
11	27/03/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	5 227 834,05	Srv. Pavimentación	
13	03/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	172 444,92	Srv. Construcción	
14	12/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	791 370,47	Srv. Construcción	
15	12/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	292 817,94	Srv. Construcción	
16	13/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción	243 016,23	Srv. Construcción	
17	12/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Obras Primarias y Gener	127 604,81	Srv. Diseño IISS	
18	12/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Honorarios	212 972,38	Srv. Pavimentación	
				29 472 196,06		

Que, en el citado requerimiento, la Administración presentó el análisis de los medios probatorios presentados por la recurrente en relación a los ítems que componen el Anexo N° 04 de dicho

requerimiento y que se han presentado en el párrafo anterior, los cuales corresponden al rubro "Total Inversiones ORDENES" de la observación por "costos no sustentados", señalando que si bien la recurrente detalló que dichas operaciones fueron realizadas con terceros por servicios de movimientos de tierras, pavimentación de vías, servicios de ingeniería, compra de bienes, entre otros, tras efectuar la valoración de los medios probatorios presentados en respuesta al punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 568, concluyó que las referidas operaciones no fueron sustentadas fehacientemente, en tanto los contratos, facturas, valorizaciones y demás documentos no evidenciaron la ejecución o prestación del servicio, el personal que desarrolló las labores, los avances realizados en cada una de las partidas consignadas en la valorización, equipos, materiales y/o maquinarias empleadas; por lo que observó los "costos no sustentados" respecto al rubro "Total Inversión ORDENES" por el importe total de S/ 29 472 196,06.

Que, en tal sentido, la Administración indicó a la recurrente que, de tener opinión en contrario debía desvirtuar con documentación fehaciente las observaciones señaladas, caso contrario procedería a adicionar el importe observado; lo cual debía proporcionar el 10 de octubre de 2024[20].

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos tramitados con Expedientes N° 642, N° 555, N° 109, N° 284, N° 642, N° 110, N° 517 y N° 171 (documentos adjuntados al Expediente N° 116 a N° 129), a través de los que proporcionó contratos, valorizaciones, comprobantes de pago, correos electrónicos, Informes de obra, reportes de montos amortizados, órdenes de compra y planos de obra.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 072[21] (folios 2 a 29 del documento adjuntado al Expediente N° 132), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente y luego de realizar la valoración conjunta de los medios probatorios presentados, concluyó que no sustentaron fehacientemente las operaciones detalladas en los ítems del Anexo N° 04 de dicho resultado de requerimiento, por lo que reafirmó la observación al costo de ventas declarado por dichas operaciones, por el importe de S/ 29 472 196,06.

Que, mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 555[22], emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario (folio 3 del documento adjuntado al Expediente N° 134), la Administración comunicó la observación formulada por "costos no sustentados" que comprendía al rubro "Total Inversión ORDENES" por el importe de S/ 29 472 196,06, cuyas operaciones no sustentadas fehacientemente se detallaban en el Anexo N° 04 del Resultado del Requerimiento N° 072, indicando a la recurrente que podría presentar sus descargos a dicha observación formulada, hasta el 22 de noviembre de 2024.

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos tramitados con Expedientes N° 056, N° 062, N° 073, N° 080, N° 085, N° 106, N° 126, N° 133, N° 149, N° 159, N° 191, N° 204, N° 212 y N° 217 (documentos adjuntados al Expediente N° a N° 165), a través de los que proporcionó contratos, actas de entrega, comprobantes de pago, reportes semanales, informes semanales, reportes o informes mensuales, así como reportes o informes diarios de empresa supervisora, correos de coordinación realizados entre los proveedores y/u otros proveedores y/o la empresa de supervisión y/o la recurrente, fotografías, gráficos de comparación, reporte de la empresa denominada Clever Global.

---

[20] En virtud a la prórroga otorgada por la Administración mediante la Carta N° -SUNAT (folios 1 a 3 del documento adjuntado al Expediente N° 114).

[21] El Resultado del Requerimiento N° 072 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 15 de noviembre de 2024, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 133).

[22] El Requerimiento N° 555 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 18 de noviembre de 2024, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 135).

Que, en el escrito tramitado con Expediente N° 056, la recurrente señala que los inventarios (lotes industriales ya habilitados) se valorizaban al costo de adquisición más los costos incurridos en la ejecución de los proyectos inmobiliarios, los cuales no excedían el valor neto de realización, además, refiere en cuanto a los costos incurridos en la ejecución de proyectos inmobiliarios, que realizaba la compra de bienes, así como la contratación de servicios por parte de terceros para la realización de múltiples actividades relacionadas a tales proyectos, tales como movimientos de tierra, pavimentación de vías, servicios de ingeniería, entre otros, siendo que su estrategia principal se centraba en la adquisición, valorización y posterior disposición de terrenos, lo que implicaba un modelo de negocio orientado a resultados finales, es decir, a la entrega de lotes aptos para su venta en función de la demanda de sus clientes, por lo tanto, como parte del negocio busca realizar la entregaba de terrenos (rústicos o industriales) que cumplieran con los requisitos necesarios para ser comercializados; en tal sentido, contrataba los servicios externos de diferentes contratistas para realizar diversas actividades, para lograr que el lote estuviese habilitado y urbanizado para su venta; adicionalmente, presentó una breve descripción de las operaciones señaladas en los ítems del Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° 072, así como de los medios probatorios presentados en relación a cada operación observada (folios 1 a 64 del documento adjuntado al Expediente N° 138).

Que en el ítem N° 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 555[23] (folios 2 a 6 del documento adjuntado al Expediente N° 166), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente y luego de realizar la valoración conjunta de los medios probatorios presentados, concluyó que no sustentaron fehacientemente las operaciones detalladas en los ítems del Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° 072, por lo que mantuvo la observación al costo de ventas declarado por dichas operaciones, por el importe de S/ 29 472 196,06 y procedió a adicionarlo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018.

Que, ahora bien, cabe indicar que conforme deja constancia la Administración en la resolución apelada (folio 24 del documento adjuntado al Expediente N° 6), la recurrente aceptó las observaciones realizadas en los ítems N° 5 y N° 17 del Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° 072, por los importes de S 308 575,26 y S/ 67 047,00, respectivamente, pagando la deuda tributaria vinculada mediante Boleta de Pago - Formulario 1662 N° 560 de 20 de enero de 2025, por lo que dichos ítems no fueron materia controvertida por la recurrente; en consecuencia, la observación por "costos no sustentados" por el rubro "Total Inversión ORDENES" asciende al importe de S/ 29 036 015,99, conforme se detalla a continuación:

Cuadro N° 6

Ítem*	Fecha de Documento	Clase de Coste	Denominación del Objeto	Proveedor	Valor S/
2	25/08/2017	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción		2 456 418,45
3	02/09/2017	659610003	Prinsur I Etapa - Construcción		1 637 612,30
7	30/11/2017	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción		6 336 475,84
8	04/12/2017	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción		2 618 192,38
9	14/07/2017	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción		9 046 861,03
11	27/03/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción		5 227 834,05
13	03/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción		172 444,92
14	12/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción		791 370,47
15	12/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción		292 817,94
16	13/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Construcción		243 016,23
18	12/12/2018	659610002	Prinsur I Etapa - Honorarios		212 972,38
					29 036 015,99

* Ítems del Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° 072

Que, en tal sentido, a continuación se emitirá pronunciamiento sobre la legalidad de la observación por "costos no sustentados" por el rubro "Total Inversión ORDENES" en razón de cada ítem que compone el Cuadro N° 6, para lo cual se tendrán en cuenta los medios probatorios presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, así como los presentados en etapa de reclamación y los

[23] El Resultado del Requerimiento N° 072 fue notificado mediante depósito en el buzón electrónico el 15 de noviembre de 2024, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 133).

presentados ante esta instancia, en tanto resultan admisibles conforme se ha analizado precedentemente.

3.1.1.1. Ítems N° 2 y N° 3 por los importes de S/ 2 456 418,45 y S/ 1 637 612,30 –

Que obran en autos las Facturas N° 006269 y N° 006270 emitidas por la empresa en favor de la recurrente (folios 1 de los archivos denominados "FACT 006269.pdf" y "FACT 006270.pdf" contenidos en la carpeta denominada "1.4.1 Item 2 y 3" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en las que se aprecia que la primera contiene la descripción *"Valorización N°02"* por el importe de S/ 2 081 710,55, mientras que la segunda contiene la descripción *"Valorización N°02"* por el importe de S/ 1 387 807,03; siendo ambas fueron emitidas el 14 de agosto de 2017 y se encuentran asociadas a la obra "Movimiento de tierras de manzanas y vías internas a nivel de subrasante de la Habilitación Urbana - – Lima".

Que, en tal sentido, si bien obran en autos las citadas facturas, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 004, N° 005 y N° 016, no bastan para sustentar la realidad de la operación que consignan, sino que debe contarse con elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que obra en autos el contrato denominado "Contrato de Obra: Movimiento de tierras de manzanas y vías internas a nivel de subrasante de la Habilitación Urbana - – Lima" celebrado por los representantes de la empresa – en calidad de contratista – y de la recurrente – en calidad de cliente (folios 1 a 17 del archivo denominado "1. Contrato pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 2 y 3" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en el que se aprecia que en la cláusula segunda las partes acordaron que la empresa le prestaría a la recurrente el servicio para la ejecución de obras provisionales y preliminares, movilización y desmovilización de equipos, seguridad y señalización de los trabajos, control topográfico de la superficie inicial y final objeto del concurso, corte de terreno en material suelto (arenas y gravas), relleno con material propio, escarificación y conformación de subrasante, carguío y transporte de material resultante del corte, conformación de botaderos y dossier de calidad, todo lo cual se encuentra consignado en el Expediente Técnico, constituyendo dichos servicios en conjunto "la obra", la cual se denomina "Movimiento de tierras de manzanas y vías internas a nivel subrasante de la Habilitación Urbana - Etapa 1".

Que, además, de la cláusula sexta del citado contrato se aprecia que las partes acordaron que el plazo para la ejecución y entrega física de la obra a la recurrente sería de 75 días calendario, el cual se computaría desde la fecha de la entrega del lugar de la obra a la empresa .; sin embargo, no obra en autos el Acta de Entrega del Terreno para la obra ni documentación similar que acredite ello; además, en la cláusula tercera, acordaron que el costo total del servicio en mención ascendía al importe de S/ 9 450 707,58.

Que, adicionalmente, en el referido contrato se aprecia que las partes dejaron constancia que dicho documento contiene 5 anexos debidamente suscritos por las partes, esto es, el Expediente Técnico, la propuesta técnica-económica, acta de entrega, formato de orden de cambio y Resolución de Habilitación Urbana N° GDUGT/ML; sin embargo, en autos se advierte que la recurrente no presentó el Expediente Técnico, la propuesta técnica-económica, acta de entrega ni el formato de orden de cambio, que constituyen anexos del citado contrato, ni proporcionó la documentación y/o información respecto de la entrega de los terrenos donde se realizarán las labores contratadas, tampoco presentó la información de la entrega final por los trabajos terminados.

Que, asimismo, en el mencionado contrato las partes señalan que para efectos de la valorización, el contratista alcanzaría al cliente los metrados de avance de la obra para su revisión y aprobación correspondiente, también se señala que en caso fueran aprobados el contratista prepararía y alcanzaría la valorización al cliente para su conformidad y tramitación del pago respectivo; no obstante, si bien obran correos sobre supuestas coordinaciones entre las partes, los cuales serán analizados más adelante, no obra documentación adicional referida a los trámites, coordinaciones y gestiones sobre las referidas "revisión y aprobación" y "conformidad".

Que, en atención a lo antes expuesto, el citado contrato no acredita la efectiva realización de los servicios contratados; adicionalmente, cabe indicar que el referido contrato, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 005 y N° 009, solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado.

Que obra en autos la Valorización N° 02 emitida por la empresa . en favor de la recurrente (folios 1 y 2 del archivo denominado "Valorización N° 02 Terramove.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 2 y 3" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en las que se aprecia que la obra se habría iniciado el 5 de junio de 2017 y estaría programada su culminación para el 18 de agosto de 2017, precisando que el período liquidado en dicha valorización corresponde del 26 de junio al 25 de julio de 2017; no obstante, el período fiscalizado por la Administración corresponde al ejercicio 2018, debiéndose agregar que no obran en autos medios probatorios adicionales que acreditasen los avances realizados según las partidas consignadas en dicha valorización, ni establece en que área o áreas se realizaron las labores (partida electrónica, manzana, lote y/o sublote), el personal que realizó la ejecución, las maquinarias ni equipos utilizados; por lo que dicha valorización no acredita la efectiva realización de los servicios contratados.

Que obra en autos el documento denominado "Especificaciones Técnicas – Corte de Terreno en Manzana 17 – Habilitación Urbana - Etapa 1" de 30 de marzo 2017 y emitido por la recurrente (folios 1 a 31 del archivo denominado "Anexo_3_Parte_2.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 178), en el que se aprecia que fue emitido para ayudar a tomar criterios dentro del proceso constructivo, destinado a los constructores que ejecutasen obras directa o indirectamente para la recurrente; en tal sentido, se observa que dicho documento es un lineamiento emitido por la propia recurrente que contiene políticas internas para el trabajo en las obras contratadas por aquella, no obstante ello, no acredita la realización de los servicios observados.

Que, además, obra en autos el documento denominado "Memoria Descriptiva" emitido por la empresa (folios 32 a 37 del archivo denominado "Anexo_3_Parte_2.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 178), en el que se aprecia que detalla la ubicación del proyecto, la descripción de la habilitación urbana, las condiciones, el alcance, el movimiento de tierras, planos, entre otros; sin embargo, dicho documento que carece de fecha determinada, por lo que no acredita la realización de las labores contabilizadas como costo por la recurrente y que fueron observadas por la Administración.

Que obran en autos los documentos denominados "Presupuesto detallado por partidas" y "Excepciones y consideraciones de la propuesta" (folios 38 a 40 del archivo denominado "Anexo_3_Parte_2.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 178), en los que se observa que solo describen condiciones y cotizaciones previas a lo que sería la supuesta prestación del servicio por "movimientos de tierra", lo cual no acredita que las operaciones observadas por la Administración se hayan realizado efectivamente.

Que obra en autos el documento denominado "Pliego de Bases: Concurso de Obra: servicio de movimiento de tierras de manzanas y vías internas a nivel de subrasante de la Habilitación Urbana - Etapa 1 – Lurín – Lima" y sus Anexos, de abril 2017, emitido por la recurrente (folios 8 a 36 del archivo denominado "Anexo_3_Parte_3.pdf", folios 1 a 26 del archivo denominado "Anexo_3_Parte_4.pdf" y folios 1 a 21 del archivo denominado "Anexo_3_Parte_5.pdf" contenidos en el documento adjuntado al Expediente N° 178), en el que se aprecia que contiene información sobre el alcance de la obra, los trabajos a realizar, ubicación, consideraciones, entre otros, con la finalidad de elegir al mejor postor para ejecutar el servicio a contratar; sin embargo ello no acredita que efectivamente se hubieran realizado las operaciones observadas por la Administración.

Que, asimismo, obra en autos el documento denominado "Plan de trabajo" de 30 de abril de 2017 emitido por la empresa (folios 22 a 45 del archivo denominado "Anexo_3_Parte_5.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 178), en el que se aprecia que constituye la propuesta enviada por dicha empresa a la recurrente para realizar los trabajos de movimiento de tierras; sin embargo, este fue emitido con anterioridad a la ejecución de los supuestos trabajos realizados durante el ejercicio 2018 que fueron observados por la Administración, por lo que no acredita que efectivamente se hubieran realizado las operaciones observadas por la Administración.

Que obra en autos el Reporte Mensual – Mes 02 emitido por la empresa en favor de la recurrente (folios 1 a 25 del archivo denominado "Archivo Valorización N° 02 pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 2 y 3" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en el que se aprecia que contiene información breve sobre la ejecución de la obra que habría sido llevado a cabo del 1 al 30 de julio de 2017, incluyendo algunas fotografías; asimismo, en cuanto al personal que habría desarrollado las labores, presenta un organigrama de la obra, mencionando los cargos y nombres de las personas que dirigen la obra, tales como, como residente de obra y jefe de proyecto, a a como a como prevencionista, entre otros.

Que cabe indicar que respecto a los avances de la obra que se habrían realizado, no obran en autos medios probatorios que hubiese proporcionado la recurrente que evidenciasen los avances en cada una de las partidas; además, en cuanto a los equipos, materiales y/o maquinarias que habrían sido empleados por la empresa en el "Reporte Mensual – Mes 02" solo consignó fotografías, sin adjuntar documentación adicional que identificase los bienes y su relación con el personal y servicio que se habría desarrollado.

Que, asimismo, obra en autos el Acta de Recepción de Obra Final de 11 de octubre de 2017, emitida por la recurrente (folios 1 y 2 del archivo denominado "2. Acta de Entrega Final de Obra.pdf" contenido en la carpeta denominada "Anexo 8 - Correos, Contratos y Actas de conformidad (Part 4)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 253), en la que se aprecia que la obra de "Movimiento de tierras de manzanas y vías internas a nivel de subrasante de la Habilitación Urbana Macropolis - – Lima" habría iniciado el 5 de junio de 2017 y culminado el 11 de octubre de 2017; sin embargo, conforme se ha indicado anteriormente, la recurrente no ha proporcionado medios probatorios adicionales que acreditasen que efectivamente se ejecutaron o prestaron los servicios contratados en mérito al referido contrato celebrado con la empresa , el personal que desarrolló las labores, los avances realizados en cada una de las partidas consignadas en la valorización, los equipos, materiales y/o maquinarias empleadas, por lo que no acredita fehacientemente la efectiva prestación de los servicios observados por la Administración.

Que en cuanto a las impresiones de correos electrónicos que obran en autos (carpetas denominadas "Anexo 8 - Correos, Contratos y Actas de conformidad Terramove (Part 1)" y "Anexo 8 - Correos, Contratos y Actas de conformidad (Part 2)" en formato ZIP contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 251), es preciso señalar que estas no dan certeza del contenido de las comunicaciones y, en todo caso, no acreditan fehacientemente que las operaciones observadas se hayan llevado a cabo, por cuanto solo describirían coordinaciones que habría realizado personal de la recurrente con personal de la empresa sobre una supuesta ejecución de obra y facturaciones sobre la misma.

Que, en tal sentido, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera obtenido la prestación de servicios dirigidos a la habilitación del terreno que tenía para llevar a cabo la venta de lotes en el proyecto Macropolis ; en base al análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que no cumplió con aportar elementos de prueba que permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones que habría realizado con la empresa y que habrían dado origen al costo de ventas declarado respecto a dicha empresa, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara el costo de ventas declarado, con documentación fehaciente que evidenciara su efectiva realización.

Que, en consecuencia, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde mantenerlo y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

3.1.1.2. Ítems N° 7, N° 9, N° 15 y N° 16 por los importes de S/ 6 336 475,84, S/ 9 046 861,03, S/ 292 817,94 y S/ 243 016,23 –

Que obra en autos las Facturas N° 692, N° 712 y N° 870 emitidas por la empresa en favor de la recurrente (folio 1 del archivo denominado " -692.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 7" en formato ZIP, folio 1 del archivo denominado " - 712.pdf' contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 9 (correcto)" en formato ZIP y folio 1 del archivo

denominado "01-0 -0000870.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 15 y 16" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en las que se aprecia que contienen la descripción *"Val. de proyectos x UND – Valorización No. 03 Octubre 2017, según Contrato a suma alzada Habilitación urbana Macropolis Etapa 1. Lurin – Lima"*, *"Valorización N° 04 Noviembre x UND – Valorización No. 04 Noviembre 2017, según Contrato a suma alzada Habilitación Urbana Macropolis Etapa 1. Lurin – Lima"* y *"Val N°01 – Orden de Cambio 18 x UND – Valorización Nro. 1 Órdenes de cambio N° 18 de la obra: Habilitación Urbana Macropolis Etapa 1"*, respectivamente, que fueron emitidas por los importes de S/ 6 601 493,86, S/ 8 827 659,05 y S/ 535 834,17.

Que, en tal sentido, si bien obran en autos las citadas facturas, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 004, N° 005 y N° .016, no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignan, sino que debe contarse con elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que, obra en autos el contrato denominado "Contrato de Obra a Habilitación Urbana Macropolis - – Lima" celebrado por los representantes de la empresa - en calidad de contratista – y de la recurrente – en calidad de cliente (folios 1 a 22 del archivo denominado "1. pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 7" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en el que se aprecia que en la cláusula segunda las partes acordaron que la empresa le prestaría a la recurrente el servicio para la ejecución física de la construcción de la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1, bajo la modalidad "a suma alzada" sin reajustes, siendo que dicha obra comprendía obras provisionales y preliminares, esto es, el campamento de obra, servicios provisionales, redes provisionales, seguridad y salud ocupacional, así como el monitoreo ambiental y gestión de aprobación; además del movimiento localizado de tierras; pavimentos varios, esto es, veredas, bermas y estacionamientos, ciclovías, sardineles, pisos, piedras ornamentales y rampas; también incluía obras civiles de infraestructura, tales como reservorio apoyado, caseta de válvulas, cisterna y cuarto de máquinas, cámara de bombeo de desagüe CBD-01, subestaciones eléctricas y caseta de informaciones; así como áreas verdes, que comprendían movimiento de tierras localizado y desbroce de terreno, alameda central (ornamentación), estructuras y arquitectura; igualmente, instalaciones sanitarias, esto es, red y conexiones de alcantarillado y red y conexiones para agua potable; instalaciones eléctricas, como alumbrado público y red de baja tensión; la administración de contratos, que incluía el sistema de utilización en media tensión y la conformación de base y pavimentos de concreto en vías; así como el dossier de calidad y la emisión de documentación para recepción de obra.

Que, además, en la cláusula sexta del citado contrato se aprecia que las partes acordaron que el plazo para la ejecución y entrega física de la obra a la recurrente sería de 289 días calendario, el cual se computaría desde la fecha de la entrega del lugar de la obra a la empresa .
; el cual habría iniciado el 7 de agosto de 2017, según se aprecia en el "Acta de Entrega de Terreno" que obra en autos (folio 1 del archivo denominado "1. Acta de entrega de terreno - . .pdf" contenido en la carpeta denominada "anexo 2 Contrato y Anexos" en formato ZIP contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 280); además, en la cláusula tercera, acordaron que el costo total del servicio en mención ascendía al importe de S/ 48 918 762.40.

Que, adicionalmente, en el referido contrato se aprecia que las partes dejaron constancia que dicho documento contiene 5 anexos debidamente suscritos por las partes, esto es, el Expediente Técnico, la propuesta técnica-económica, acta de entrega, formato de orden de cambio y Resolución de Habilitación Urbana N° -GDUGT/ML; sin embargo, en autos se advierte que la recurrente no presentó el Expediente Técnico, la propuesta técnica-económica, acta de entrega ni el formato de orden de cambio, que constituyen anexos del citado contrato, ni proporcionó la documentación y/o información respecto de la entrega de los terrenos donde se realizarán las labores contratadas, tampoco presentó la información de la entrega final por los trabajos terminados.

Que, asimismo, en el mencionado contrato las partes señalan que para efectos de la valorización, el contratista alcanzará al cliente los metrados de avance de la obra para su revisión y aprobación correspondiente, también se señala que en caso fueran aprobados el contratista prepararía y alcanzaría la valorización al cliente para su conformidad y tramitación del pago respectivo; no obstante, si bien obran correos sobre supuestas coordinaciones entre las partes, los cuales serán analizados más adelante, no

obra documentación adicional referida a los trámites, coordinaciones y gestiones sobre las referidas "revisión y aprobación" y "conformidad".

Que, en atención a lo antes expuesto, el citado contrato no acredita la efectiva realización de los servicios contratados; adicionalmente, cabe indicar que este, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 005 y N° 2009, solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado.

Que, por otro lado, obran en autos los documentos denominados "Reporte Semanal 8", "Informe Semanal: Semana 9". "Informe Semanal: Semana 10" e "Informe Semanal: Semana 11" emitidos por la asociados a la Factura N° 692 (folios 1 a 23 del archivo denominado "Presentación Reporte Semanal 8 _ Macropolis.pdf", folios 1 a 19 del archivo denominado "Informe Semanal_Septiembre17_semana 9.pdf", folios 1 a 19 del archivo denominado "Informe Semanal_Septiembre17_semana 10.pdf", folios 1 a 21 del archivo denominado "Informe Semanal_Septiembre17_semana 11.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 7" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118); y, los documentos denominados "Informe Semanal: Semana 12", "Informe Semanal: Semana 14", "Informe Semanal: Semana 15" y ""Informe Semanal: Semana 16", asociados a la Factura F002 N° 712 (folios 1 a 25 del archivo denominado "Informe Semanal_Octubre17_semana 12.pdf", folios 1 a 28 del archivo denominado "Informe Semanal_Octubre17_semana 14.pdf", folios 1 a 24 del archivo denominado "Informe Semanal_Octubre17_semana 15.pdf" y folios 1 a 20 del archivo denominado "Informe Semanal_Octubre17_semana 16.pdf", contenidos en la carpeta denominada "1.4.1 Item 9 (correcto)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118); en los que se aprecia que corresponderían a la supuesta ejecución de los avances de obra para la habilitación urbana de Macropolis, para lo cual presenta datos numéricos y fotografías; sin embargo, no identifican al personal de dicha empresa que habría llevado a cabo las labores destinadas a ejecutar la obra contratada, además, sobre los avances que se habrían realizado, no obran medios probatorios que evidenciasen los avances en cada una de las partidas señaladas en dichos informes semanales; asimismo, en cuanto a los equipos, materiales y/o maquinarias que habrían sido empleadas, en los informes en mención solo se consignan fotografías y detalle de equipos, mas no obran en autos medios probatorios adicionales que identifiquen los bienes y su relación con el personal y servicio que se habría llevado a cabo.

Que, obran en autos los documentos denominados "Resumen de la Valorización N° 03" y "Resumen de la Valorización N° 04" emitidos por la empresa en favor de la recurrente, asociados a las Facturas N° 692 y N° 712, respectivamente (folio 1 del archivo denominado "Resumen Val N°03.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 7" en formato ZIP y folio 1 del archivo denominado "Resumen Val N°04.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 9 (correcto)" en formato ZIP, contenidos en el documento adjuntado al Expediente N° 118); en los que se aprecia que los períodos liquidados en dichas valorizaciones corresponden a los meses de octubre y noviembre de 2017, respectivamente; no obstante, el período fiscalizado por la Administración corresponde al ejercicio 2018, debiéndose agregar que no obran en autos medios probatorios adicionales que acreditasen los avances realizados según los conceptos consignados en dichas valorizaciones, ni establece en que área o áreas se realizaron las labores (partida electrónica, manzana, lote y/o sublote), el personal que realizó la ejecución, las maquinarias ni equipos utilizados; por lo que dichas valorizaciones no acreditan la efectiva realización de los servicios contratados y asociadas a las Facturas N° 692 y N° 712.

Que obra en autos el documento denominado "Promoción Inmobiliaria del Sur – Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1: Documentos del Contrato" elaborado por la recurrente (folios 1 a 134 del archivo denominado "Anexo_4_Parte_1.pdf", folios 1 a 74 del archivo denominado "Anexo_4_Parte_2.pdf", folios 1 a 132 del archivo denominado "Anexo_4_Parte_3.pdf", folios 1 a 136 del archivo denominado "Anexo_4_Parte_4.pdf", folios 1 a 256 del archivo denominado "Anexo_4_Parte_5.pdf" y folios 1 a 236 del archivo denominado "Anexo_4_Parte_6.pdf" del documento adjuntado al Expediente 182); en el que se aprecia que contiene formatos y formularios para la información indicada en las bases de su licitación de obra de 14 de junio de 2017, el manual de políticas y estándares de trabajo para contratistas y proveedores de abril de 2016, un cuestionario de precalificación de contratistas, modelos de contratos, pliegos de bases y términos de referencias para el concurso de la obra en mención, planos,

especificaciones técnicas sobre agua potable, alcantarillado, concreto y electricidad de enero de 2017, el plan de manejo ambiental y plan de calidad, un manual del sistema integrado de gestión de 2 de noviembre de 2016, así como los lineamientos para auditorías internas al sistema integrado de gestión del 24 de octubre de 2016; siendo que respecto de dicha documentación se observa que está referida al alcance de la obra a realizar, las condiciones y requisitos que deben cumplir los postores, políticas, manuales de los procedimientos implementados por la recurrente para ejecutar las obras, detalles y características de los trabajos en obra que deben cumplir los contratistas; siendo que dichos aspectos están relacionados a la etapa previa a la ejecución de las operaciones observadas que forman parte del costo y que fueron observadas por la Administración, por lo que dicha documentación no acredita fehacientemente que las operaciones observadas se hubieran realizado efectivamente, más aún si la mayoría de estos documentos fueron emitidos en los años 2016 y 2017, ejercicios anteriores al 2018, ejercicio donde se habrían realizado los trabajos que han sido materia de reparo por la Administración.

Que, por otro lado, obra en autos la Orden de Compra N° 423 emitida el 11 de diciembre de 2018 por la recurrente en favor de la empresa ., asociada a la Factura N° 870 (folios 1 a 5 del archivo denominado "Sustento OT FT 870 JJC.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 15 y 16" en formato ZIP contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 118); siendo que en él se aprecia que sobre la ejecución o prestación de servicio, en dicha orden de compra solo se señala el servicio o bien solicitado, mas no presenta medios probatorios adicionales que acreditasen que se haya ejecutado efectivamente el servicio.

Que, además, obran en autos los documentos denominados "Valorización 01 – Orden de Cambio 18" y "Adicionales" N° , N° , N° , N° , N° y N° , así como esquemas de desvío, formatos de resultado de ensayo sin datos legibles, bocetos, carta de oferta, carta de cotización, metrados y fotografías, emitidos por la empresa en favor de la recurrente, asociados a la Factura N° 870 (folios 6 a 39 del archivo denominado "Sustento OT FT 870 JJC.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 15 y 16" en formato ZIP contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 118); en los que se observa que solo dan cuenta de una valorización a nivel de adicionales y reportes internos e información resumida respecto de los cuales la recurrente no presentó documentación que acreditase los avances que se habrían realizados en cada una de las partidas, así como la carta de cotización y carta de oferta de un tercero con la empresa , solo demuestra las tratativas previas entre ellos, las cuales, sin documentación complementaria, no demuestran su relación con el 'adicional' correspondiente; en tal sentido, no se verifica documentación que evidenciase la ejecución o prestación del servicio observado, no se identificó el personal que desarrolló las labores en tanto solo se señalan cargos específicos y nombres; debiendo agregarse que sobre los avances de la obra que se habrían realizado, no proporcionó medios probatorios que evidenciasen los avances en cada una de las partidas; y, respecto de los equipos, materiales y/o maquinarias que habrían sido empleados, solo consigna fotografías, sin proporcionar documentación adicional que identificase los bienes y su relación con el personal y servicio que se habría desarrollado; por lo que dichos documentos no acreditaban la efectiva realización de los servicios contratados y asociadas a la Factura N° 870.

Que, adicionalmente, obran en autos el documento denominado "Memoria Descriptiva" emitido por la recurrente (folios 3 a 18 del archivo denominado "2.0 - 2.1 Memoria Descriptiva Fase II.pdf" contenido en la carpeta denominada "anexo 2 Acta de conformidad" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 280), así como fotografías (folios 2 a 14 del archivo denominado "2.2 Panel Fotografico.pdf" contenido en la carpeta denominada "anexo 2 Acta de conformidad" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 280), en los que se aprecia que detalla la ubicación del proyecto, la descripción de la habilitación urbana, las condiciones, el alcance, el movimiento de tierras, planos, entre otros, además presenta fotografías de las distintas locaciones del Proyecto Inmobiliario Macropolis – Etapa 1; sin embargo, conforme se ha indicado anteriormente, la recurrente no ha proporcionado medios probatorios adicionales que acreditasen que efectivamente se ejecutaron o prestaron los servicios contratados en mérito al referido contrato celebrado con la empresa , por lo que dicho documento no acredita fehacientemente la efectiva prestación de los servicios observados por la Administración.

Que, asimismo, obra en autos el Acta de Recepción Sin Observaciones: Vías Fase I de 6 de febrero de 2018, Acta de Recepción Preliminar con Observaciones: Obras Civiles Fase I de 31 de enero de 2018, Acta de Recepción Preliminar con Observaciones: Obras Civiles Fase II de 22 de mayo de 2018, Acta de Recepción Preliminar con Observaciones: Fase II – Pórtico de Acceso Parque Industrial Macropolis Lurín, así como actas de recepción preliminar de vías (folio 2 del archivo denominado "1.1 Actas de Recepcion Final.pdf", folios 2 a 5 del archivo denominado "1.2.1 Actas de Recepcion Preliminar O. CIVILES -1.pdf", folios 1 y 2 del archivo denominado "1.2.1 Actas de Recepcion Preliminar O. CIVILES -2.pdf", folios 2 a 41 del archivo denominado "1.2.2 Actas de Recepción Preliminar VIAS.pdf" contenidas en la carpeta denominada "anexo 2 Acta de conformidad" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 280), en las que se aprecia la supuesta entrega de avances de la obra de "Habilitación Urbana - Etapa I" y observaciones que habría formulado la recurrente a dichos avances; sin embargo, conforme se ha indicado anteriormente, no se ha proporcionado medios probatorios adicionales que acreditasen que efectivamente se ejecutaron o prestaron los servicios contratados en mérito al referido contrato celebrado con la empresa , el personal que desarrolló las labores, los avances realizados en cada una de las partidas consignadas en las valorizaciones, los equipos, materiales y/o maquinarias empleadas, por lo que dichos documentos no acreditan fehacientemente la efectiva prestación de los servicios observados por la Administración.

Que en cuanto a las impresiones de correos electrónicos que obran en autos (carpetas denominadas "Anexo 2 correos - Part 1", "Anexo 2 correos - Part 2" y "Anexo 2 correos - Part 3" en formato ZIP contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 280), es preciso señalar que estas no dan certeza del contenido de las comunicaciones y, en todo caso, no acreditan fehacientemente que las operaciones observadas se hayan llevado a cabo, por cuanto solo describirían coordinaciones que habría realizado personal de la recurrente con personal de la empresa sobre una supuesta ejecución de obra y facturaciones sobre la misma.

Que, en tal sentido, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera obtenido la prestación de servicios dirigidos a la habilitación del terreno que tenía para llevar a cabo la venta de lotes en el proyecto Macropolis Etapa 1 en el distrito de en base al análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que no cumplió con aportar elementos de prueba que permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones que habría realizado con la empresa y que habrían dado origen al costo de ventas declarado respecto a dicha empresa, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara el costo de ventas declarado, con documentación fehaciente que evidenciara su efectiva realización.

Que, en consecuencia, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde mantenerlo y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

3.1.1.3. Ítems N° 8, N° 11 y N° 18 por los importes de S/ 2 618 192,38, S/ 5 227 834,05, S/ 292 817,94 y S/ 212 972,38 –

Que obra en autos las Facturas N° 57628, N° 66363 y N° 84946 emitidas por la empresa en favor de la recurrente (folio 1 del archivo denominado "01-'628 Cassado.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 8" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 116, folio 1 del archivo denominado 363.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 9" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118 y folio 1 del archivo denominado 946.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 18" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en las que se aprecia que contienen la descripción *"Valorización 2 Contrat. Fase 1"*, *"Valorización 7 Contrato Fase 2"* y *"AD03: Conformación Subrasante Portillo, AD04: Desvío , AD12: Trab Adi Ejes A y B Portillo, AD13: Volumen Relleno , AD14: Volumen Relleno Ricardo Flores, AD16: Resalto de Concreto Paso Peatonal, AD17: Corte y Eliminación Ov. Baca Flor, AD18: Prec Recursos Dem Muro Picado Roca, AD23: Dowels Adicionales Saltos De Concr"*, respectivamente, que fueron emitidas por los importes de S/ 4 826 109,00, S/ 3 284 320,17 y S/ 212 972,37.

Que, en tal sentido. si bien obran en autos las citadas facturas, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 004, N° 005 y N° 016, no bastan para sustentar la

realidad de las operaciones que consignan, sino que debe contarse con elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que, obra en autos el contrato denominado "Contrato de Obra a Suma Alzada: Pavimentación de Concreto de Vías Internas de la Habilitación Urbana Macropolis – Etapa 1" celebrado por los representantes de la empresa – en calidad de contratista – y de la recurrente – en calidad de cliente (folios 1 a 25 del archivo denominado '628 .pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 8" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 116), en el que se aprecia que en la cláusula segunda las partes acordaron que la empresa . le prestaría a la recurrente el servicio de elaboración del Expediente Técnico y la ejecución de la pavimentación de concreto de vías internas de la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1, bajo la modalidad "a suma alzada" sin reajustes, siendo que dicha obra comprende la elaboración del Expediente Técnico, el cual incluye la optimización del diseño del pavimento rígido para las vías internas de la habilitación urbana, considerando parámetros de mecánica de suelos, estudios de tráfico y el diseño previamente desarrollado por el cliente, incorporando memoria de cálculo, especificaciones técnicas y planos de detalle; asimismo, contempla las obras provisionales, tales como la movilización de equipos, maquinarias, materiales y la implementación del campamento de obra; además de los trabajos preliminares, que incluyen la topografía permanente de la obra, así como la instalación de servicios y redes provisionales; igualmente, abarca la ejecución de la obra gruesa, que comprende el suministro y colocación de base de afirmado, la provisión y colocación de concreto para pavimento conforme a las especificaciones técnicas de diseño, así como el acabado final, corte y sellado de juntas; adicionalmente, considera la limpieza constante del área de trabajo y la adecuada disposición del material resultante de los desechos generados por la obra y, finalmente, garantiza el cumplimiento de los estándares de seguridad exigidos por el cliente.

Que, además, en la cláusula tercera del citado contrato se aprecia que las partes acordaron que la ejecución del contrato se efectuaría en 3 hitos: (i) Hito 1, referido a la entrega del Expediente Técnico de la Obra, el contratista se compromete a realizar dicha entrega en un plazo de 3 días calendario contados a partir de la firma del contrato; posteriormente, se procedería con la firma del Acta de Entrega del Terreno por parte del cliente al contratista, (ii) Hito 2, correspondiente a la ejecución de la Fase I de la obra, el contratista deberá cumplir con un plazo máximo de ciento veintidós días calendario contados desde el Acta de Entrega del Terreno donde se ejecutará la obra; la culminación de este hito se verifica con la entrega física de la obra y con la suscripción del Acta de Entrega y Recepción Final, conforme a lo establecido en la cláusula indicada, y (iii) Hito 3, relacionado con la ejecución de la Fase II de la obra, el contratista se obliga a ejecutarlo en un plazo máximo de 181 días calendario contados desde la comunicación escrita de inicio enviada por el cliente; su finalización se acredita mediante la entrega física de la obra y la correspondiente Acta de Entrega y Recepción Final; sin embargo no obra en autos el Acta de Entrega del Terreno para la obra ni documentación similar que acredite el inicio de la ejecución del servicio según se ha expuesto; además, en la cláusula cuarta, acordaron que el costo total del servicio en mención ascendía al importe de S/ 37 633 540,22.

Que, asimismo, en el mencionado contrato las partes señalan que para efectos de la valorización, el contratista alcanzaría al cliente los metrados de avance de la obra para su revisión y aprobación correspondiente, también se señala que en caso sean aprobados el contratista prepararía y alcanzaría la valorización al cliente para su conformidad y tramitación del pago respectivo; no obstante, no obra documentación adicional referida a los trámites, coordinaciones y gestiones sobre las referidas "revisión y aprobación" y "conformidad".

Que, además, obra la Carta de Presentación de Propuesta (folios 1 a 11 del archivo denominado "Anexo_5_7_PropuestaEconomica.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 179), en la que se aprecia que constituye la propuesta económica elaborada por la empresa en favor de la recurrente; debiendo señalarse que las propuestas económicas solo evidencian la negociaciones que habría efectuado la recurrente con el proveedor para una futura contratación, mientras que el contrato antes señalado, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 005 y N° 009, solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado.

Que obran en autos los documentos denominados "Reporte Semanal – Semana 05" de 25 de setiembre a 1 de octubre de 2017, "Reporte Semanal – Semana 06" de 2 a 8 de octubre de 2017, "Reporte Semanal – Semana 07" de 9 a 15 de octubre de 2017, "Reporte Semanal – Semana 08" de 16 a 22 de octubre de 2017, asociados a la Factura N° 57628 (folios 1 a 18 del archivo denominado "Trabajos semana 5.pdf", folios 1 a 15 del archivo denominado "Trabajos semana 6.pdf", folios 1 a 16 del archivo denominado "Trabajos semana 7.pdf" y folios 1 a 15 del archivo denominado "Trabajos semana 8.pdf" contenidos en la carpeta denominada "1.4.1 Item 8" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 116); y, los documentos denominados "Reporte Semanal – Semana 27" de 26 de febrero a 4 de marzo de 2018, "Reporte Semanal – Semana 28" de 5 a 11 de marzo de 2018, "Reporte Semanal – Semana 29" de 12 a 18 de marzo de 2018 y "Reporte Semanal – Semana 30" de 19 a 25 de marzo de 2018, asociados a la Factura N° 66363 (folios 1 a 15 del archivo denominado "", folios 1 a 14 del archivo denominado "", folios 1 a 15 del archivo denominado "" y folios 1 a 14 del archivo denominado "" contenidos en la carpeta denominada "1.4.1 Item 9" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118); en los que se aprecia que corresponderían a la supuesta ejecución de los avances de obra para la pavimentación de concreto de vías internas de la Habilitación Urbana Macropolis – Etapa 1, para lo cual se presentan datos numéricos y fotografías; sin embargo, no identifica al personal de dicha empresa que habría llevado a cabo las labores destinadas a ejecutar la obra contratada, además, sobre los avances que se habrían realizado, no obran medios probatorios que evidenciasen los avances en cada una de las partidas señaladas en dichos informes semanales; asimismo, en cuanto a los equipos, materiales y/o maquinarias que habrían sido empleadas, en los informes en mención solo se consigna fotografías y detalle de equipos, mas no obran en autos medios probatorios adicionales que identificasen los bienes y su relación con el personal y servicio que se habrían llevado a cabo.

Que obran en autos los documentos denominados "Valorización N° 2", "Resumen de la Valorización N° 02", "Valorización N° 07" y "Resumen de la Valorización N° 7" emitidos por la empresa Productos de . en favor de la recurrente, asociados a las Facturas N° 57628 y N° 66363, respectivamente (folios 2 y 3 del archivo denominado " 628 .pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 8" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 116 y folios 1 y 2 del archivo denominado "Valorización 07 Resumen.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 9" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118); en los que se aprecia que los períodos liquidados en dichas valorizaciones corresponden de 25 de setiembre a 23 de octubre de 2017 y de 24 de febrero a 23 de marzo de 2018, respectivamente; no obstante, el período fiscalizado por la Administración corresponde al ejercicio 2018, debiéndose agregar que no obran en autos medios probatorios adicionales que acreditasen los avances realizados según las partidas consignadas en dichas valorizaciones, ni establece en que área o áreas se realizaron las labores (partida electrónica, manzana, lote y/o sub lote), el personal que realizó la ejecución, las maquinarias ni equipos utilizados; por lo que dichas valorizaciones no acreditan la efectiva realización de los servicios contratados y asociadas a las Facturas N° 57628 y N° 66363.

Que obra en autos además los documentos denominados "Pliego de Bases: Concurso de Obra: obras de pavimentación de concreto de vías internas de la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1 – Lurín – Lima" elaborado por la recurrente, "Estudio de Mecánica de Suelos y Diseño de Espesores de Pavimentos: Habilitación Industrial Macropolis – Lima" elaborado por "Revisión del Estudio de Tráfico y Diseño de Pavimentación: Urbanización Macropolis" elaborado por Cesel Ingenieros, así como planos (folios 1 a 14 del archivo denominado "Anexo_5_2_ Bases.pdf", folios 1 a 25 del archivo denominado "Anexo_5_3_ .pdf", folios 1 a 224 del archivo denominado "Anexo_5_4_EspecificacionesTecnicas.pdf", folios 1 a 115 del archivo denominado "Anexo_5_5_MemoriaDescriptiva" y folio 1 del archivo denominado "Anexo_5_6_PropuestaTecnica" contenidos en el documento adjuntado al Expediente N° 179); en los que se aprecia que contienen información sobre el alcance de la obra, los trabajos a realizar, ubicación, consideraciones, entre otros, con la finalidad de elegir al mejor postor para ejecutar el servicio a contratar; sin embargo ello no acredita que efectivamente se hubieran realizado las operaciones observadas por la Administración.

Que, por otro lado, obra en autos la orden de cambio al contrato emitida por la recurrente (folio 1 del archivo denominado "Anexo 1 M18.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 18" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118); en la que se observa que se hace

referencia a los Presupuestos Adicionales N° 003, N° 004, N° 012, N° 013, N° 014, N° 016, N° 017, N° 018 y N° 023 indicando como causas "Mayores Alcances" e "Incompatibilidad", para lo cual también se aprecia que la recurrente presentó dichos presupuestos adicionales (folios 1 a 21 del archivo denominado "OF TEC FT 84946 Prodac (Parte 1).pdf" y folios 1 a 29 del archivo denominado "OF TEC FT 84946 Prodac (Parte 2).pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 18" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), debiendo señalarse respecto de estos últimos documentos que no contienen firma alguna, además, contienen información correspondiente a los presupuestos adicionales, análisis del precio, metrados, planos de ejecución, esquemas de desvío, esquema de metrado y panel fotográfico; sin embargo, dichos documentos solo dan cuenta de que tienen orden de cambio al contrato a nivel de adicionales y reportes con información resumida, respecto de los cuales, la recurrente no presentó medios probatorios que acreditasen fehacientemente los avances que se habrían realizado en cada una de las partidas de los adicionales en mención; por lo que con ella no se evidencia la ejecución o prestación del servicio observado por la Administración, ni se identificó el personal que desarrolló las labores, en tanto solo se señala cargos específicos y nombres; además respecto de los equipos, materiales y/o maquinarias que habrían sido empleados, solo se consignaron fotografías y listados, sin presentar documentación adicional que identificase los bienes y su relación con el personal y servicio que se habría desarrollado, por lo que dichos documentos no acreditan fehacientemente la efectiva prestación de los servicios observados por la Administración.

Que, asimismo, obra en autos el Acta de Entrega y Recepción Final, suscrita por la recurrente y por la empresa el 15 de junio de 2018 (folio 1 del archivo denominado "Acta de Entrega y recepción final.pdf" contenido en la carpeta denominada "Anexo 10- Contratos y Actas de conformidad de PRODAC (Part 1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 209), en los que se aprecia la obra de "Pavimentación de Concreto de Vías Internas de la Habilitación Urbana Macropolis – Etapa 1"; sin embargo, conforme se ha indicado anteriormente, la recurrente no ha proporcionado medios probatorios adicionales que acreditasen que efectivamente se ejecutaron o prestaron los servicios contratados en mérito al referido contrato celebrado con la empresa Productos de , el personal que desarrolló las labores, los avances realizados en cada una de las partidas consignadas en la valorización, los equipos, materiales y/o maquinarias empleadas, por lo que dicho documento no acredita fehacientemente la efectiva prestación de los servicios observados por la Administración.

Que, en tal sentido, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera obtenido la prestación de servicios dirigidos a la habilitación del terreno que tenía para llevar a cabo la venta de lotes en el proyecto Macropolis Etapa 1 en el distrito de ; en base al análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que no cumplió con aportar elementos de prueba que permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones que habría realizado con la empresa Productos de Acero Cassado S.A. y que habrían dado origen al costo de ventas declarado respecto a dicha empresa, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara el costo de ventas declarado, con documentación fehaciente que evidenciara su efectiva realización.

Que, en consecuencia, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde mantenerlo y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

3.1.1.4. Ítem N° 13 por el importe de S/ 172 444,92 –

Que obra en autos la Factura E001 N° 42 emitida por la empresa en favor de la recurrente (folio 1 del archivo denominado 042.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 13" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en la que se aprecia que contiene la descripción *"Valorización N° 03 de Adicional N° 02 Suministro y colocación de adoquines y sardineles en los Tramos 2, 3 y 4 en la . Macropolis Etapa 1 Lurin. Fondo Garantía 5% 18970.36 Neto a recibir 428730.03"*, por el importe de S/ 447 700,39, habiendo sido emitida el 3 de diciembre de 2018.

Que, en tal sentido, si bien obra en autos la citada factura, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 004, N° 005 y N° 016, no basta para sustentar la realidad de la operación que consigna, sino que debe contarse con elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que, obra en autos el contrato denominado "Contrato de Obra: Suministro y Colocación de Adoquines en Alameda Fernando Romero Tramo 1 de la Habilitación Urbana Macropolis – Lima" celebrado por los representantes de la empresa . – en calidad de contratista – y de la recurrente – en calidad de cliente (folios 1 a 16 del archivo denominado "A1.13 Contrato La Roca.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 13" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en el que se aprecia que en la cláusula segunda las partes acordaron que la empresa le prestaría a la recurrente el servicio para ejecutar la obra de suministro y colocación de adoquines en Alameda Fernando Romero Tramo 1, siendo que dicha obra comprendía obras preliminares y provisionales, suministro y colocación de cama de arena, incluyendo nivelación y compactación de terreno, así como el suministro e instalación de adoquines.

Que, además, de la cláusula sexta del citado contrato se aprecia que las partes acordaron que el plazo para la ejecución y entrega física de la obra a la recurrente sería de 30 días calendario, el cual se computaría desde la fecha de la entrega del lugar de la obra a la empresa

Que cabe indicar que si bien obra en autos el Acta de Entrega de Terreno que obra en autos (folio 1 del archivo denominado "Anexo_6_3_ActaDeEntrega" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 180) según la cual se habría entregado el terreno al contratista el 10 de julio de 2017, también en dicho documento se señala que la obra culminaría el 8 de agosto de 2018; sin embargo, ello no guarda consistencia con lo señalado en la cláusula sexta del contrato analizado, por cuanto se señaló que la obra duraría 30 días calendario, mas aun cuando dicho documento fue suscrito por las partes el 15 de julio de 2018.

Que, además, en la cláusula tercera, acordaron que el costo total del servicio en mención ascendía al importe de S/ 318 983,50.

Que, asimismo, en el mencionado contrato las partes señalan que para efectos de la valorización, el contratista alcanzará al cliente los metrados de avance de la obra para su revisión y aprobación correspondiente, también se señala que en caso sean aprobados el contratista preparará y alcanzará la valorización al cliente para su conformidad y tramitación del pago respectivo; no obstante, si bien obran correos sobre supuestas coordinaciones entre las partes, los cuales serán analizados más adelante, no obra documentación adicional referida a los trámites, coordinaciones y gestiones sobre las referidas "revisión y aprobación" y "conformidad".

Que, en atención a lo antes expuesto, el citado contrato no acredita la efectiva realización de los servicios contratados; adicionalmente, cabe indicar que el referido contrato, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y N° 10579-3-2009, solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado.

Que, además, obran en autos la Propuesta Económica de la obra de 11 de mayo de 2018, elaborada por la empresa (folio 1 del archivo denominado "Anexo_6_2_PropuestaTecnicoEconomica.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 180), así como planos del terreno sobre el que se ejecutaría la obra, elaborados por la recurrente (folios 1 a 6 del archivo denominado "Anexo_6_1_ExpedienteTecnico.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 180); en los que se observan que corresponden a aspectos previos a la ejecución de la obra contratada, por lo que no acreditan fehacientemente que los servicios observados por la Administración hayan sido efectivamente prestados por la empresa
adicionalmente, cabe indicar que dichos documentos no ofrecen controles, inspecciones o informes de labores ejecutadas en las fechas en la que la obra fue ejecutada que demostraasen su efectiva realización, por lo que los mencionados documentos no sustentan fehacientemente la realización de las operaciones observadas por la Administración.

Que, por otro lado, obra en autos la orden de cambio al contrato emitida por la recurrente (folio 1 del archivo denominado .pdf" contenido en la carpeta denominada "Anexo 12 - Correos, contratos, pago La Roca" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 245); en la que se observa que se hace se hace referencia al Adicional N° 002 indicando como causa "Mayores alcances"; sin embargo, dicho documento solo da cuenta de que tienen orden de cambio al contrato a nivel de adicionales y reportes con información resumida, respecto de los cuales, la recurrente no presentó medios probatorios que acreditasen fehacientemente los avances que se habrían

realizado en cada una de las partidas del "adicional" en mención; por lo que con dicha documentación no se evidencia la ejecución o prestación del servicio observado por la Administración, ni se identificó el personal que desarrolló las labores, ni a los equipos, materiales y/o maquinarias que habrían sido empleados, por lo que no acredita fehacientemente la efectiva prestación de los servicios observados por la Administración.

Que si bien obra en autos la Orden de Compra N° 675 de 20 de setiembre de 2018 emitida por la recurrente (folios 1 a 5 del archivo denominado "A1.13 OC 675.PDF" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 13" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), cabe indicar que dicho documento únicamente acredita pedidos de servicios, mas no que las operaciones alegadas por la recurrente hubiesen sido efectivamente realizadas.

Que obra en autos el documento denominado "Valorización N° 03 Adicional N° 002" elaborado por la recurrente (folios 1 a 8 del archivo denominado "Sustento CC FT E001-42 Roca.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 13" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 118), en el que se aprecia que contiene fotografías y la referida valorización; además, respecto del personal que habría desarrollado las labores, identifica al gerente general, ingeniero residente, maestro de obra, topógrafo, los cuales son parte del contratista, así como al ingeniero de proyectos, supervisor de obras y seguridad de obra, siendo estos parte de la empresa supervisora; sin embargo, no indicó ni documentó cuáles han sido las labores desarrolladas por dichos profesionales en la obra contratada; adicionalmente, en cuanto a los avances que se habrían realizado, no se ha presentado medios probatorios que acreditasen fehacientemente los avances de obra en cada una de las partidas señaladas en la valorización en mención; y, finalmente, respecto de los equipos, materiales y/o maquinarias que habrían sido empleados en la obra, en el documento bajo análisis solo se consignan fotografías, sin adjuntar documentación adicional que identificase los bienes y su relación con el personal y servicio que se habría desarrollado; por lo que dicho documento no acredita fehacientemente la efectiva realización de las operaciones observadas por la Administración.

Que, asimismo, obra en autos el Acta de Recepción, suscrita por la recurrente y por la empresa . el 14 de diciembre de 2018 (folios 1 y 2 del archivo denominado "Acta de repección - .pdf" contenido en la carpeta denominada "Anexo 12 - Correos, contratos, pago en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 245), en la que se aprecia que en dicha fecha los representantes de la recurrente habrían efectuado la recepción de la obra de "Suministro e instalación de adoquines Tramos 2, 3 y 4 – Macropolis"; sin embargo, conforme se ha indicado anteriormente, la recurrente no ha proporcionado medios probatorios adicionales que acreditasen que efectivamente se ejecutaron o prestaron los servicios contratados en mérito al referido contrato celebrado con la empresa el personal que desarrolló las labores, los avances realizados en cada una de las partidas consignadas en la valorización, los equipos, materiales y/o maquinarias empleadas, por lo que dicho documento no acredita fehacientemente la efectiva prestación de los servicios observados por la Administración.

Que en cuanto a las impresiones de correos electrónicos que obran en autos (carpeta denominada "Anexo 7 - Adjuntos a los correos La Roca" contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 7), es preciso señalar que estas no dan certeza del contenido de las comunicaciones y, en todo caso, no acreditan fehacientemente que las operaciones observadas se hayan llevado a cabo, por cuanto solo describirían coordinaciones que habría realizado personal de la recurrente con personal de la empresa . sobre una supuesta ejecución de obra y facturaciones sobre la misma.

Que, en tal sentido, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera obtenido la prestación de servicios dirigidos a la habilitación del terreno que tenía para llevar a cabo la venta de lotes en el proyecto Macropolis Etapa 1 en el distrito de Lurín; en base al análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que no cumplió con aportar elementos de prueba que permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones que habría realizado con la empresa y que habrían dado origen al costo de ventas declarado respecto a dicha empresa, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara el costo de ventas declarado, con documentación fehaciente que evidenciara su efectiva realización.

Que, en consecuencia, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde mantenerlo y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

3.1.1.5. Ítem N° 14 por el importe de S/ 791 370,47 –

Que obra en autos la Factura N° 165 emitida por la empresa en favor de la recurrente (folio 1 del archivo denominado ' 165.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 14" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 120), en la que se aprecia que contiene la descripción *"Valorización de Obra: Movimiento de Tierras en las manzanas 3, 6 y Sub lotes 23, 25, 33 y 35 de la Habilitación Urbana Macropolis Etapa 1"* por el importe de S/ 758 511,85, habiendo sido emitida el 17 de diciembre de 2018.

Que, en tal sentido, si bien obra en autos la citada factura, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 004, N° 005 y N° 016, no basta para sustentar la realidad de la operación que consigna, sino que debe contarse con elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que obra en autos el contrato denominado "Contrato de Obra: Movimiento de Tierras de Manzanas y Sub Lotes de la Habilitación Urbana Macropolis - – Lima" celebrado por los representantes de la empresa – en calidad de contratista – y de la recurrente – en calidad de cliente (folios 1 a 19 del archivo denominado "Anexo_7_Contrato" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 181), en el que se aprecia que en la cláusula segunda las partes acordaron que la empresa le prestaría a la recurrente los trabajos de obras provisionales y preliminares, así como la movilización y desmovilización de equipos, instalación de oficina y almacén de contratistas, seguridad en obra mediante señalética y equipos de protección personal (EPPs), SS.HH., actividades de trazo, replanteo y control topográfico, excavación de material en zonas de corte, labores de conformación y relleno de terreno natural, nivelación final superficial, conformación de botadero, y la elaboración del dossier de calidad y planos "as built".

Que, además, en la cláusula sexta del citado contrato se aprecia que las partes acordaron que el plazo para la ejecución y entrega física de la obra a la recurrente sería de 30 días calendario, el cual se computaría desde la fecha de la entrega del lugar de la obra a la empresa

Que, adicionalmente, en la cláusula tercera, acordaron que el costo total del servicio en mención ascendía al importe de S/ 948 139,80.

Que, asimismo, en el mencionado contrato las partes señalan que para efectos de la valorización, el contratista alcanzará al cliente los metrados de avance de la obra para su revisión y aprobación correspondiente, también se señala que en caso sean aprobados el contratista preparará y alcanzaría la valorización al cliente para su conformidad y tramitación del pago respectivo; no obstante, no obra documentación adicional referida a los trámites, coordinaciones y gestiones sobre las referidas "revisión y aprobación" y "conformidad".

Que, en atención a lo antes expuesto, el citado contrato no acredita la efectiva realización de los servicios contratados; adicionalmente, cabe indicar que el referido contrato, según el criterio establecido en las Resoluciones N° !005 y N° !009, solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado.

Que, además, obran en autos el reporte de amortización de adelanto, el reporte del monto a facturar, una valorización (sin importes totales), órdenes de compra por el servicio de movimiento de tierras, una carta con el asunto de presentación de factura y una valorización por el importe de S/ 718 36,43 (folios 2 a 11 del archivo denominado ' 165.pdf" contenido en la carpeta denominada "1.4.1 Item 14" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 120), documentos en los que se aprecia que solo dan cuenta de la tenencia y cálculo de la factura, del pedido o requerimiento del servicio y la existencia de una valorización resumida, por lo que no evidencian la ejecución o prestación del servicio observado por la Administración, ni el personal que desarrolló las labores, en tanto solo señala cargos y nombres, ni los avances realizados en cada una de las partidas consignadas en la valorización, los equipos, materiales ni maquinarias empleadas.

Que obra en autos planos elaborados por la recurrente (carpeta denominada "Planos As built dwg (en PDF)" contenida en la carpeta denominada "1.4.1 Item 14" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 120), en los que se aprecia que en estos se indican las manzanas y/o lotes donde se realizarían o se habrían realizado labores y si bien los planos son elementos que ayudarían, conjuntamente con otros elementos, a probar la finalización del servicio o los trabajos realizados materia de observación, únicamente con estos documentos no se puede acreditar la fehaciencia de la operación observada por la Administración, más aún si la recurrente no presentó documentación adicional sobre la ejecución o prestación del servicio observado por la Administración.

Que obran en autos los documentos denominados "Anexo 1: Alcance de trabajos", "Excepciones y consideraciones de la propuesta", "Programación de Obra: Mz6, Mz3 Sub Lotes 23, 25, 33 y 35", "Presupuesto detallado por partidas", "Resumen de Presupuesto", "Detalle de Gastos Generales", "Cronograma Valorizado de Obra", "Cronograma de Personal", "Relación de Equipos", "Organigrama de Obra", "Relación de Subcontratistas", "Análisis de Precios Unitarios" y "Análisis de Precios Unitarios de Subpartidas" (folios 1 a 18 del archivo denominado "Anexo_7_Contrato_AnexosParte1.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 181), en los que se aprecia que únicamente están referidos a aspectos previos a la ejecución de la obra, por lo que no acreditan fehacientemente que los servicios observados por la Administración hayan sido efectivamente prestados por la empresa adicionalmente, cabe indicar que dichos documentos no ofrecen controles, inspecciones o informes de labores ejecutadas en las fechas en la que la obra fue ejecutada y que demuestren su efectiva realización; en tal sentido, no sustentan la observación realizada por la Administración.

Que, también obra en autos el documento denominado "Especificaciones Técnicas – Movimiento de Tierras en Lotes 1 y 2 de la Manzana 6 – Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1" de 10 de julio de 2018 y emitido por la recurrente (folios 1 a 29 del archivo denominado "Anexo_7_Contrato_AnexosParte2.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 181), en el que se aprecia que fue emitido para ayudar a tomar criterios dentro del proceso constructivo, destinado a los constructores que ejecutasen obras directa o indirectamente para la recurrente; en tal sentido, se observa que este es un lineamiento emitido por la propia recurrente que contiene políticas internas para el trabajo en las obras contratadas por aquella, no obstante ello, no acredita la realización de los servicios observados.

Que, en tal sentido, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera obtenido la prestación de servicios dirigidos a la habilitación del terreno que tenía para llevar a cabo la venta de lotes en el proyecto Macropolis Etapa 1 en el distrito de en base al análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones que habría realizado con la empresa Terramove S.A.C. y que habrían dado origen al costo de ventas declarado respecto a dicha empresa, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara el costo de ventas declarado, con documentación fehaciente que evidenciara su efectiva realización.

Que, en consecuencia, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde mantenerlo y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

Que sin perjuicio de lo antes expuesto, es preciso señalar que en autos[24] se aprecia que la recurrente presentó el contrato denominado "Contrato de Locación en Servicios de Gestión y Validación documentaria de empresas contratistas, trabajadores, equipos y maquinarias para el Proyecto Macropolis – Lurin" celebrado por la recurrente y la empresa el 26 de octubre de 2017 (folios 1 a 23 del archivo denominado "Anexo_8_Contrato .pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 183), en el que se aprecia que ambas partes lo suscribieron a fin de que dicha empresa le brindase sus servicios especializados en gestión, validación, e implementación del sistema documentario para el ingreso de los trabajadores, equipos, maquinarias, entre otros; además, obra en autos el contrato denominado "Contrato de Locación de Servicios de Gerencia de Proyecto y Supervisión de Obra: Habilitación Urbana Macropolis – Etapa 1" celebrado por la recurrente y la empresa .. el 4 de abril de 2017 (folios 1 a 27 del archivo denominado "Anexo_8_Contrato contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 183), en el que

[24] Conforme refiere la propia Administración en la resolución apelada (folio 43 del documento adjuntado al Expediente N° 6).

se aprecia que ambas partes lo suscribieron a fin de que dicha empresa se desempeñe como gerente supervisor y realizase labores de gestión y control del diseño, información, tiempo, costos, riesgos técnicos, entre otros.

Que, sobre el particular cabe señalar que los contratos presentados solo acreditan un acuerdo de voluntades entre las partes, sin embargo, estos no se encuentran referidos a las labores por las operaciones observadas por la Administración y tampoco la recurrente ha cumplido con presentar documentación adicional fehaciente que acreditase su vinculación con los supuestos servicios materia del reparo formulado; asimismo, es preciso señalar que el hecho que la recurrente alegue que ha contratado a las empresas para supervisar las labores de los supuestos proveedores que habrían prestado las operaciones observadas, no es prueba suficiente para acreditar la realización de las referidas operaciones, toda vez que si bien obran en autos informes emitidos por dichas empresas, no se ha presentado la documentación fuente que permita validar el contenido de dichos informes, como podrían ser controles administrativos en las fechas de realización de las actividades, controles de personal y seguridad, inspecciones, entre otros; en consecuencia, dicha documentación no acredita las observaciones realizadas por la Administración.

Que además, corresponde señalar que si bien obran en autos diversas impresiones de correos electrónicos que habrían sido enviados y recibidos entre las empresas

S.A. (documentos adjuntados al Expediente N° 184, N° 185, N° 186, N° 187, N° 188, N° 189, N° 190, N° 191, N° 192 y N° 207); cabe indicar 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 documentos electrónicos originales por autoridad alguna; no obstante, aun cuando su contenido fuera veraz, resulta preciso indicar que estos únicamente dan cuenta de comunicaciones entre determinadas personas asociadas a dichas empresas, por lo que no constituyen un medio idóneo para acreditar por sí solos un hecho, más aún si no presentó documentación complementaria que acreditase fehacientemente la realización de las operaciones observadas por la Administración, conforme se ha expuesto anteriormente.

Que, finalmente, en cuanto a las fotografías contenidas en los diversos documentos que obran en autos y que han sido detallados anteriormente, cabe indicar que estas no consignan fecha y no permiten identificar el lugar donde han sido tomadas, esto es, que si bien permiten ver personas desarrollando labores, utilizando maquinas, equipos y materiales, no permiten establecer cuándo ni dónde se tomaron esas fotos, que estarían referidas a la ejecución o prestación de servicios, por lo que no acreditan fehacientemente que se hayan llevado a cabo los servicios observados por parte de la Administración, en mérito a los contratos que habría celebrado la recurrente con las empresas antes analizadas.

Que, estando a lo expuesto, se aprecia que la recurrente no presentó medios probatorios que acreditasen fehacientemente las operaciones detalladas en los ítems N° 2, N° 3, N° 7, N° 8, N° 9, N° 11, N° 13, N° 14, N° 15, N° 16 y N° 18 del Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° 072, pese a haber sido requerida para tal efecto; por lo que el reparo a los costos de ventas declarados en cuanto a la observación por "costos no sustentados" respecto al rubro "Total Inversión ORDENES" se encuentra arreglado a ley; en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

3.1.2. Rubro "Saldo PCO por consumir" por el importe de S/ 4 952 923,28

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 568 (folios 3 y 4 del documento adjuntado al Expediente N° 87), la Administración señala que de acuerdo con el archivo denominado "Prinsur – Costo Obras MAC 1.xlxs" que fue presentado por la recurrente mediante el escrito tramitado con Expediente N° 514 de 22 de marzo de 2024, advirtió que en la hoja de cálculo denominada "Costo Obras MAC1" la recurrente consignó el importe de S/ 4 952 923,28 como "Saldo PCO por consumir" sin detallarlo, el cual forma parte del "Total Costo Cierre de Obra Etapa 1" por el importe total de S/ 123 308 135,96.

Que, en atención a ello, solicitó a la recurrente que, respecto al "Saldo PCO por consumir", presentara un escrito explicando la naturaleza del importe consignado como "Saldo PCO por consumir", debiendo indicar sobre cuales lotes, sub lotes, etapas, subetapas, sectores y subsectores (indicando el número de la partida electrónica y su ubicación), se realizaron los trabajos o labores contratadas o pactadas; además, le solicitó que presentara los comprobantes de pago, contratos, medios de pago, estados de

cuenta corriente, actas de entrega y/o recepción, acuerdos de disolución contractual, actas de conciliación, arbitrajes, transferencias realizadas por las devoluciones de dinero efectuadas y que constasen en los respectivos estados de cuenta bancario, control de los pagos realizados parciales o totales, entre otra documentación que estimasen pertinente; lo cual debía proporcionar hasta el 15 de agosto de 2024[25].

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos tramitados con Expedientes N° 734 y N° 703 (documentos adjuntados al Expediente N° 94 y N° 96).

Que, en dichos escritos afirma lo siguiente (folio 3 del archivo denominado "Requerimiento 568 Respuesta.pdf" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 94):

"El importe consignado como "Saldo PCO" por Consumir" es la Diferencia entre el monto total final de un proyecto (inversión final estimada señalada en el control de costos) y el monto valorizado en SAP al momento de cierre contable. Dicha diferencia o PCO tendrá un componente de Habilitación Urbana (HU) y otro de Obras Generales (OOGG). Esta provisión se contabiliza como un pasivo en los estados financieros de la empresa y se utiliza para asegurar que haya fondos disponibles para cubrir cualquier gasto necesario para completar el proyecto, incluso después de que se hayan vendido o entregado los lotes del parque industrial Macropolis.

Estos gastos pueden incluir trabajos de infraestructura, como la instalación de servicios públicos, paisajismo, y otras mejoras necesarias para cumplir con las normativas locales y asegurar la habitabilidad del área urbanizada. La provisión se ajusta periódicamente para reflejar los costos estimados más recientes y se utiliza para garantizar que el proyecto se complete de manera adecuada y conforme a los estándares establecidos.

Asimismo, producto de la revisión de este concepto, se debe mencionar que el importe de 4,952,923.28 se desagrega en los siguientes conceptos:

Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018	*S/ 2 106 153,00*
Asignación de obras generales incurridos en 2019	*S/ 81 635,00*
Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023	*S/ 2 765 135,00*
	S/ 4 952 923,00

De modo que la PCO de S/4,952,923 está compuesta por S/2,106,153 por trabajos de obras generales (jardinería, mantenimiento, etc) realizados hasta el 2018, trabajos de obras generales ascendentes a S/81,635 efectuados en el periodo 2019 y S/2,765,135 por costos ejecutados luego del 2018, entre el periodo 2019 y 2023. A fin de demostrar los importes y conceptos mencionados, se adjunta el detalle de cada concepto al escrito".

Que, adicionalmente, presentó un archivo en formato "Excel" denominado "Punto 2.xlsx" con el detalle de las operaciones que componen el "Saldo PCO" por Consumir" (archivo denominado "Punto2.xlxs" contenido en la carpeta denominada "Punto 2" contenida en la carpeta denominada "Puntos 1 al 9 (Primer envío)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 94).

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 568 (folios 3 y 4 del documento adjuntado al Expediente N° 107), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente.

Que, mediante el numeral 1.4.2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 072 (folios 13 y 14 del documento adjuntado al Expediente N° 110), la Administración señaló que en el escrito presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 568 esta manifestó que el "Saldo PCO por Consumir" es la diferencia entre el monto total final de un proyecto y el monto valorizado en SAP al momento de cierre contable y que dicha diferencia tendrá un componente de Habilitación Urbana y otro de Obras Generales; siendo que estos gastos pueden incluir trabajos de infraestructura, como la instalación de servicios públicos, paisajismo y otras mejoras necesarias para cumplir con las normativas locales y asegurar la habitabilidad del área urbanizada; agregando que dicho concepto se disgrega en: (i) Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018 por el importe de S/ 2 106 153,00; (ii) Asignación

[25] En virtud a la prórroga otorgada por la Administración mediante la Carta N° -SUNAT (folios 1 a 3 del documento adjuntado al Expediente N° 92).

de obras generales incurridos en 2019 por el importe de S/ 81 635,00; y, (iii) Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023 por el importe de S/ 2 765 135,00.

Que, además, señala la Administración que en el archivo en formato "Excel" denominado "Punto 2.xlsx" presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 568, se aprecia en las siguientes hojas de cálculo que lo componen lo siguiente: (i) "Resumen MAC1": El costo de la etapa es de S/ 123 308 136,00, compuesto de S/ 106 658 800,00 y S/ 16 649 336,00, correspondientes a "Etapa 1 – Habilitado" y "Etapa 1 – Rústico", respectivamente; (ii) "MAC 1": El importe de S/ 123 308 136,00 está compuesto por S/ 118 355 213,00 y S/ 4 952 923,00, correspondientes a "Total Inversión ORDENES" y "Saldo PCO por Consumir", respectivamente. Sobre el "Saldo PCO por Consumir", este se compone de Asignación de Obras Generales ejecutadas hasta 2018 por S/ 2 106 153,00 y Saldo PCO por consumir por S/ 2 846 770,00, este último a su vez se compone de "Asignación de Obras Generales incurridos en 2019 por S/ 81 635,00 y "Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023" por S/ 2 765 135,00; (iii) "OOGG": En esta hoja se muestra el detalle de las adquisiciones por el importe de S/ 2 187 788,18 ("Asignación OOGG"), de los cuales se tienen los importes de S/ 115 956,00, S/ 94 630,00, S/ 732 487,00, S/ 873 047,00, S/ 290 394,00 y S/ 81 635,00, correspondientes a los años 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019, respectivamente; precisando que en dicha hoja de cálculo observaba que los importes correspondientes a los años 2014 al 2018 suman S/ 2 106 154,00, lo cual coincide con lo consignado como "Asignación de Obras Generales ejecutadas hasta 2018" de la hoja "MAC1" y el importe de S/ 81 635,00 correspondiente al 2019 coincide con lo consignado como "Asignación de Obras Generales incurridos en 2019" de la misma hoja; no obstante, resaltó que por todas esas operaciones que se detallan en la hoja "OOGG", la recurrente no había proporcionado medio probatorio de sustento; (iv) "MAC1 19 – 20": En esta hoja se muestra el detalle de las adquisiciones por importe de S/ 1 271 792,00, correspondiente a los años 2019 y 2020, sin embargo, deja constancia que la recurrente no proporcionó medio probatorio de sustento; y, (v) "MAC 1 21-23": En esta hoja se muestra el detalle de las adquisiciones por importe de S/ 1 480 597,32, correspondientes a los ejercicios 2020 al 2023, y el importe de S/ 12 745,68 sin detalle ("SALDO PCO MAR-24"), agregando que respecto a dicha información, la recurrente no proporcionó medio probatorio de sustento.

Que, en atención a lo antes señalado, indicó la Administración que respecto al rubro "Saldo PCO por Consumir" que forma parte del "Total Costo Cierre Obra Etapa 1", observó los costos no sustentados por el importe de S/ 4 952 923,28, toda vez que la recurrente no presentó documentación que respaldase las operaciones señaladas en su información y como dichas operaciones guardarían relación con el costo de ventas del ejercicio 2018, más aún, cuando de la propia información de la recurrente se hace referencia a operaciones del 2019 al 2023 (que en el ejercicio 2018 serían costos por incurrir, esto es, proyecciones u estimaciones).

Que, en tal sentido, la Administración indicó a la recurrente que, de tener opinión en contrario debía desvirtuar con documentación fehaciente las observaciones señaladas, caso contrario procedería a adicionar el importe observado; lo cual debía proporcionar el 10 de octubre de 2024[26].

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos tramitados con Expediente N° 517, N° 171 y N° 799 (documentos adjuntados al Expediente N° 128 a N° 131), a través de los que proporcionó comprobantes de pago, archivos en formato "Excel", cotizaciones, reportes mensuales y valorizaciones.

Que en el numeral 1.4.3.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 072 (folios 29 a 32 del documento adjuntado al Expediente N° 132), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente y luego de realizar la valoración conjunta de los medios probatorios presentados, concluyó que no sustentaron fehacientemente las operaciones correspondientes al rubro "Saldo PCO por consumir", por el importe de S/ 4 952 923,28; toda vez que si bien se presentó documentación e información en forma parcial referida solo a algunas operaciones, en base a su evaluación concluyó que no se encontraban sustentados dichos costos; precisando que por las demás operaciones, la recurrente no presentó documentación que las respaldase; agregando que la recurrente no estableció cómo dichas operaciones guardarían relación con el costo de ventas del

[26] En virtud a la prórroga otorgada por la Administración mediante la Carta N° -SUNAT (folios 1 a 3 del documento adjuntado al Expediente N° 114).

ejercicio 2018, más aún, cuando de la propia información se hace referencia a operaciones del 2019 a 2023, siendo que en el ejercicio 2018 serían costos por incurrir, esto es, proyecciones u estimaciones.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 555, emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario (folio 3 del documento adjuntado al Expediente N° 134), la Administración comunicó la observación formulada por "costos no sustentados" que comprende al rubro "Saldo PCO por consumir" por el importe de S/ 4 952 923,28, indicando a la recurrente que podría presentar sus descargados a dicha observación formulada, hasta el 22 de noviembre de 2024.

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos tramitados con Expedientes N° 085 y N° 056 (documentos adjuntados al Expediente N° 138, N° 146 y N° 147), a través de los que proporcionó comprobantes de pago, valorizaciones, fotografías, cotizaciones, informes de adjudicación de obras, planos, reportes semanales, resúmenes de valorización, asientos de comprobantes de pagos, pagos, estados de cuenta bancarios y constancias de pago de detracciones.

Que, además, en el escrito tramitado con Expediente N° 056, la recurrente manifiesta lo siguiente (folios 64 y 65 del documento adjuntado al Expediente N° 138):

"(…) los costos de habilitación urbana incurridos por la Compañía para la Etapa 1 del Proyecto Macropolis ascendieron al importe de S/123,308,135.96, los cuales incluyeron: (i) los costos directos por un importe ascendente a S/118,355,213, (ii) la asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018 por un importe asciende a S/2,106,153; y (iii) el Saldo de la PCO por Consumir, cuyo importe ascendía a S/2,846,770, como se detalla a continuación:

Total Inversión ORDENES	*118 355 213,00*
Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018	*2 106 153,00*
Saldo PCO por consumir	***2 846 770,00***
Total Costo Cierre Obra Etapa 1	*123 308 136,00*

Ahora bien, debe considerar que el rubro "Saldo PCO por Consumir", que forma parte del "Total Costo Cierre Obra Etapa 1", fue registrado por el importe de S/4,952,923.28, el cual incluye tanto un Saldo de PCO, pero también la asignación de obras generales ejecutadas hasta el 2018.

Respecto a los costos relacionados al rubro "PCO por Consumir", debe mencionarse que esta provisión se contabilizó como un pasivo en los estados financieros de la Compañía y se utilizó para asegurar que haya fondos disponibles para cubrir cualquier gasto necesario, con la finalidad de completar el proyecto y garantizar que el proyecto se ejecute de manera adecuada y conforme a los estándares establecidos, incluso después de que se hayan vendido o entregado los lotes del parque industrial Macropolis.

Estos costos podrían estar relacionados a trabajos de infraestructura, como la instalación de servicios públicos, paisajismo, y otras mejoras necesarias para cumplir con las normativas locales y asegurar la habitabilidad del área urbanizada. De esta manera, la provisión se ajusta periódicamente para reflejar los costos estimados más recientes.

En relación al importe observado de S/4,952,923, debemos precisar que éste está compuesto específicamente por lo siguiente:

Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018	*S/ 2 106 153,00*
Asignación de obras generales incurridos en 2019	*S/ 81 635,00*
Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023	*S/ 2 765 135,00*
	S/ 4 952 923,00

En este sentido, el importe de la PCO equivalente a S/4,952,923 está compuesta por:

(i) S/ 2,106,153 por trabajos de obras generales (jardinería, mantenimiento, etc) realizados hasta el ejercicio 2018,

(ii) Trabajos de obras generales ascendentes a S/ 81,635 efectuados en el periodo 2019, y,

(iii) S/ 2,765,135 por costos ejecutados luego del ejercicio 2018, entre los ejercicios de 2019 y 2023.

Ahora bien, en relación al importe de S/ 2,106,153, que corresponde a trabajos de obras generales ejecutadas hasta el ejercicio 2018, debe tomarse en cuenta que dicho importe fue determinado conforme a lo siguiente:

- *Se consideró el porcentaje que representaba el área neta de la Etapa 1 (1,810,894.1) respecto de la totalidad del área neta del proyecto (4,953,016.5), lo cual representa el 36.6%.*
- *De acuerdo al documento Excel presentado por la Compañía respecto a este Punto, el total del costo de las obras generales ejecutadas durante todo el desarrollo del proyecto Macropolis ascendió a un total de S/42,932,707.48.*
- *Siendo así, dado que nos encontrábamos frente a costos de obras generales que debían ser alocados para todo el desarrollo del Proyecto, considerando el porcentaje determinado, S/ 15,713,370.90 fue el importe considerado para ser alocado a la Etapa 1 del Macropolis, hasta el 2018.*
- *Al respecto, es preciso señalar que en años anteriores, la Compañía había reconocido S/13,525,582.80, por lo que para el 2018 debía reconocer la diferencia.*

Considerando lo anterior, la suma de S/ 2,106,153, debía reconocerse en el 2018, ya que correspondía al importe pendiente. Por tanto, dicho importe debe ser reconocido como parte del costo de venta del ejercicio 2018.

Adicionalmente, cabe señalar que, a través del presente proceso de fiscalización, la Compañía ha presentado documentación vinculada a las operaciones relacionadas con el costo, considerado dentro del Saldo PCO por Consumir, la cual sustenta los costos incurridos bajo dicho concepto que corresponden ser reconocidos en el 2018".

Que, en el ítem N° 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 555 (folio 6 del documento adjuntado al Expediente N° 166), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente y luego de realizar la valoración conjunta de los medios probatorios presentados, concluyó que respecto al rubro "Saldo PCO por Consumir" que formaba parte del "Total Costo Cierre Obra Etapa 1", se observaron los costos no sustentados por el importe de S/ 4 952 923,28, toda vez que si bien se presentó documentación e información en forma parcial referida solo a algunas operaciones detalladas en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 072 y su respectivo resultado, en base a su evaluación concluyó que no se encontraban sustentados dichos costos; cabe señalar que por las demás operaciones, la Administración resaltó que la recurrente no presentó documentación que las respaldase; además indicó que la recurrente no estableció cómo dichas operaciones guardarían relación con el costo de ventas del ejercicio 2018, más aún, cuando de la propia información de la recurrente hace referencia a operaciones del 2019 al 2023, que en el ejercicio 2018 serían costos por incurrir, esto es, proyecciones u estimaciones.

Que, en tal sentido, a continuación, se emitirá pronunciamiento sobre la legalidad de la observación por "costos no sustentados" por el rubro "Saldo PCO por Consumir", para lo cual se tendrán en cuenta los medios probatorios presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, así como los presentados en etapa de reclamación y los presentados ante esta instancia, en tanto resultan admisibles conforme se ha analizado precedentemente.

Que, a tal efecto, cabe señalar que – conforme se ha expuesto anteriormente – la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización ha señalado que el importe reparado por el rubro "Saldo PCO (Provisión por cierre de obra) por consumir" por el importe de S/ 4 952 923,00, se disgrega de la siguiente forma: (i) Asignación de obras generales (jardinería, mantenimiento, etc.) realizados hasta el ejercicio 2018, por el importe de S/ 2 106 153,00; (ii) Asignación de obras generales efectuados durante el ejercicio 2019, por el importe de S/ 81 635,00; y, (iii) Costos ejecutados luego del ejercicio 2018, entre los ejercicios 2019 y 2023, por el importe de S/ 2 765 135,00.

3.1.2.1. Sobre la "Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018" por el importe de S/ 29 510,00 –

Que obran en autos la Factura N° 0017581 de 14 de julio de 2017, emitida por la empresa (folio 1 del archivo denominado "FACT -0017581.pdf" contenido en la carpeta denominada contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129), en la que se aprecia que contiene la descripción *"Perforación y Voladura"* por el importe de S/ 683 326,25; y su cargo de entrega (folios 1 y 2 del archivo denominado "FACT -0017581.pdf" contenido en la carpeta denominada ' contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129).

Que, ahora bien, en autos se aprecia la fila 388 de la hoja de cálculo denominada "OOGG" contenida en el archivo en formato "Excel" denominado "Punto 2" (archivo denominado "Punto2.xlxs" contenido en la carpeta denominada "Punto 2" contenida en la carpeta denominada "Puntos 1 al 9 (Primer envío)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 94) en la que se observa que la operación que la recurrente pretende sustentar asciende al importe de S/ 29 510,00, siendo este un porcentaje de la operación que habría efectuado la empresa asociada a la mencionada Factura N° 0017581.

Que, en tal sentido, si bien obra en autos la citada factura, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 004, N° 005 y N° 016, no basta para sustentar la realidad de la operación que consigna, sino que debe contarse con elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que, obra en autos la Valorización N° 1 emitida por la empresa (folios 1 a 24 del archivo denominado "Informe valorizacion N 1.pdf" contenido en la carpeta denominada contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129), en el que se aprecia que contiene fotografías y la referida valorización; además, respecto del personal que habría desarrollado las labores, identifica al jefe de operaciones, ingenieros de seguridad, personal administrativo, topógrafo e ingeniero residente, los cuales son parte del contratista; sin embargo, la recurrente no indicó ni documentó cuáles habían sido las labores desarrolladas por dichos profesionales en la obra contratada; adicionalmente, no ha proporcionado medios probatorios que acreditasen fehacientemente los avances de obra en cada uno de los conceptos señalados en la valorización en mención, ni ha presentados documentación adicional que identificase los bienes y su relación con el personal y servicio que se habría desarrollado; por lo que dicho documento no acredita fehacientemente la efectiva realización de las operaciones observadas por la Administración.

Que obra en autos el archivo en formato "Excel" denominado "Trazabilidad PCO.xlsx" que contiene información de asientos contables de provisión y pagos de la factura y su detracción (archivo denominado "Trazabilidad PCO.xlsx" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 131); respecto del cual debe señalarse que únicamente acreditaría el cumplimiento de la obligación de efectuar el depósito previsto por las normas que regulan el sistema de detracciones, así como la realización de pagos a la empresa sin embargo, no resulta suficiente para acreditar fehacientemente la efectiva realización de las operaciones observadas por la Administración.

Que en tal sentido, si bien obran en autos los citados documentos, corresponde señalar que dicha documentación no permite verificar que correspondan a las obras generales ejecutadas entre los ejercicios 2014 y 2019 en Macropolis y que se asignaron a la Etapa 1; toda vez que la recurrente no identificó las obras y tampoco presentó documentación que demostrasen que estas se terminaron o se concluyeron en los ejercicios 2018 y/o anteriores, lo cual le hubiera permitido considerarlos como parte de la determinación del costo de ventas de los lotes industriales vendidos materia de observación; en consecuencia, no se encuentra sustentado en autos la "Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018" por el importe de S/ 29 510,00.

3.1.2.2. Sobre la "Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018" por el importe de S/ 127 160,00 –

Que obran en autos las Facturas N° 7, N° 14 y N° 19 de 20 de agosto, 6 de mayo y 11 de setiembre de 2019, emitidas por la empresa (folio 1 del archivo denominado

" -7 .pdf", folio 1 del archivo denominado " -14 pdf" y folio 1 del archivo denominado " -19 ı.pdf" contenidos en la carpeta denominada ' contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129), en las que se aprecia que contienen la siguiente descripción: *"Aclara Pack 7lps. Planta de tratamiento de agua residual Tipo portátil"*, *"Aclara Pack 7lps. Planta de tratamiento de agua residual Tipo portátil, 25% OC"* y *"Aclara Pack 7lps. Planta de tratamiento de agua residual Tipo portátil, 10% OC"* respectivamente, por los importes de US$ 490 947,12, US$ 188 825,82 y US$ 75 530,31.

Que, ahora bien, en autos se aprecian las filas 478, 489 y 508 de la hoja de cálculo denominada "OOGG" contenida en el archivo en formato "Excel" denominado "Punto 2" (archivo denominado "Punto2.xlxs" contenido en la carpeta denominada "Punto 2" contenida en la carpeta denominada "Puntos 1 al 9 (Primer envío)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 94) en la que se observa que la operación que la recurrente pretende sustentar asciende al importe total de S/ 127 160,00, siendo este un porcentaje de las operaciones que habría efectuado la empresa asociadas a las mencionadas Facturas N° 7, N° 14 y N° 19.

Que, en tal sentido, si bien obra en autos las citadas facturas, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 004, N° 005 y N° 016, no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignan, sino que debe contarse con elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que obran en autos la Orden de Compra N° 705 de 24 de mayo de 2018, emitida por la recurrente, asociada a las Facturas N° 14 y N° 19 (folios 2 a 5 del archivo denominado " 19 ..pdf" contenido en la carpeta denominada ' " contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129), así como el Informe de Adjudicación de Ejecución de Obras "Diseño, implementación y puesta en marcha de planta de tratamiento de agua residuales de la Habilitación Urbana Macropolis" (folios 1 a 7 del archivo denominado "Informe 1.pdf" contenido en la carpeta denominada ' " contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129), en las que se aprecia que dichos documentos únicamente acreditan el procedimiento que efectuaría la recurrente para realizar el requerimiento de pedidos de servicios a la empresa ganadora, para lo cual presentan fotografías y planos del terreno, mas no que las operaciones alegadas por la recurrente hubiesen sido efectivamente realizadas.

Que obran en autos la Cotización N° 932 de 13 de marzo de 2018, emitida por la empresa (folios 1 y 2 del archivo denominado "Cotizacion ı.pdf" contenido en la carpeta denominada ' contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129), así como planos (folios 1 a 7 del archivo denominado "PROYECTO HU .pdf" contenido en la carpeta denominada ' ," contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129); sobre los cuales cabe señalar que solo constituyen documentos internos que detallan los servicios, la cantidad y el precio ofrecido, entre otros; por lo que no resultan suficientes para acreditar fehacientemente la efectiva realización de las operaciones observadas por la Administración.

Que obra en autos el archivo en formato "Excel" denominado "Trazabilidad PCO.xlsx" que contiene información de asientos contables de provisión y pagos de la factura y su detracción (archivo denominado "Trazabilidad PCO.xlsx" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 131); respecto del cual debe señalarse que únicamente acreditaría el cumplimiento de la obligación de efectuar el depósito previsto por las normas que regulan el sistema de detracciones, así como la realización de pagos a la empresa ., sin embargo, no resulta suficiente para acreditar fehacientemente la efectiva realización de las operaciones observadas por la Administración.

Que si bien obran en autos fotografías (carpeta denominada "Fotografía obras" contenida en la carpeta denominada ' contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129), es preciso indicar que no acreditan fehacientemente la efectiva realización de las operaciones observadas por la Administración, toda vez que únicamente son imágenes en las que se aprecian maquinarias y locaciones con el nombre "Aclaraparck", no contienen

indicación de fecha alguna, ni el lugar donde se ubicaron, por lo que no es posible vincular tales fotografías con las facturas presentadas y con las operaciones observadas por la Administración.

Que, en tal sentido, si bien obran en autos los citados documentos, corresponde señalar que dicha documentación no permite verificar la ejecución o prestación del servicio de "Diseño, implementación y puesta en marcha de planta de tratamiento de agua residuales de la Habilitación ", debiendo agregarse que en la documentación que obra en autos no se constata la fecha en que se habría terminado de ejecutar dicha obra, por lo que en el ejercicio 2018 se trataría de costos por incurrir, esto es, proyecciones u estimaciones; en consecuencia, no se encuentra sustentado en autos la "Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018" por el importe de S/ 127 160,00.

3.1.2.3. Sobre la "Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018" por el importe de S/ 203 127,00 –

Que obran en autos las Facturas N° 854, N° 48 y N° 516 de 28 de febrero, 30 de mayo y 31 de julio de 2018, emitidas por la empresa (folio 1 del archivo denominado "Factura N°06.pdf" contenido en la carpeta denominada " 1-00064854 Val 06", folio 1 del archivo denominado "Factura N°09.pdf" contenido en la carpeta denominada " 00069848 Val 09" y folio 1 del archivo denominado "Factura Val 10.pdf" contenido en la carpeta denominada -00073516 Val 10", contenidos en la carpeta denominada contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129), en las que se aprecia que contienen la siguiente descripción: *"Valorización 6 Contrato Macropolis Fase 2"*, *"Valorización 9 Contrato Macropolis Fase 2"* y *"Valorización 10 Contrato Macropolis Fase 2"* respectivamente, por los importes de S/ 3 357 576,34, S/ 2 021 567,81 y S/ 568 175,85, respectivamente.

Que, ahora bien, en autos se aprecian las filas 438, 465 y 476 de la hoja de cálculo denominada "OOGG" contenida en el archivo en formato Excel denominado "Punto 2" (archivo denominado "Punto2.xlxs" contenido en la carpeta denominada "Punto 2" contenida en la carpeta denominada "Puntos 1 al 9 (Primer envío)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 94) en la que se observa que la operación que la recurrente pretende sustentar asciende al importe total de S/ 203 127.00. siendo este un porcentaje de las operaciones que habría efectuado la empresa asociadas a las mencionadas Facturas N° 854, N° 848 y N° 516.

Que, en tal sentido, si bien obra en autos las citadas facturas, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 01807-4-2004, N° 01145-1-2005 y N° 05535-8-2016, no bastan para sustentar la realidad de las operaciones que consignan, sino que debe contarse con elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que, obran en autos los documentos denominados "Reporte Semanal – Semana 23" de 29 de enero a 4 de febrero de 2018, "Reporte Semanal – Semana 24" de 5 a 11 de febrero de 2018, "Reporte Semanal – Semana 25" de 11 a 18 de febrero de 2018 y "Reporte Semanal – Semana 26" de 11 a 25 de febrero de 2018, asociados a la Factura N° 854 (folios 1 a 15 del archivo denominado " - Informe semanal 23.pdf", folios 1 a 15 del archivo denominado "Prodac - Informe semanal 24.pdf", folios 1 a 15 del archivo denominado "Prodac - Informe semanal 25.pdf" y folios 1 a 16 del archivo denominado "Prodac - Informe semanal 26.pdf" contenido en la carpeta denominada -00069848 Val 09", contenida en la carpeta denominada ɔ" contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129); los documentos denominados "Reporte Semanal – Semana 36" de 30 de abril a 5 de mayo de 2018, "Reporte Semanal – Semana 37" de 7 a 13 de mayo de 2018, "Reporte Semanal – Semana 38" de 14 a 20 de mayo de 2018 y "Reporte Semanal – Semana 39" de 21 a 27 de mayo de 2018 (folios 1 a 14 del archivo denominado "Prodac - Informe semanal 36.pdf", folios 1 a 15 del archivo denominado "Prodac - Informe semanal 37.pdf", folios 1 a 15 del archivo denominado "Prodac - Informe semanal 38.pdf" y folios 1 a 14 del archivo denominado "Prodac - Informe semanal 39.pdf", contenidos en la carpeta denominada " -00069848 Val 09" contenida en la carpeta denominada ' contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129); y, los documentos denominados "Reporte Semanal – Semana 40" de 28 de mayo a 3 de junio de 2018 y "Reporte Semanal

– Semana 41" de 4 a 10 de junio de 2018 (folios 1 a 14 del archivo denominado "Prodac - Informe semanal 40.pdf" y folios 1 a 14 del archivo denominado "Prodac - Informe semanal 41.pdf" contenidos en la carpeta denominada " -00073516 Val 10" contenida en la carpeta denominada " contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129); en los que se aprecia que corresponderían a la supuesta ejecución de los avances de obras de pavimentación Macropolis Etapa 1, para lo cual presenta datos numéricos y fotografías; sin embargo, no identifica al personal de dicha empresa que habría llevado a cabo las labores destinadas a ejecutar la obra contratada, además, sobre los avances que se habrían realizado, no obran medios probatorios que evidenciasen los avances en cada una de las partidas señaladas en dichos informes semanales; asimismo, en cuanto a los equipos, materiales y/o maquinarias que habrían sido empleadas, en los informes en mención solo se consigna fotografías y detalle de equipos, mas no obran en autos medios probatorios adicionales que identificasen los bienes y su relación con el personal y servicio que se habrían llevado a cabo.

Que también obran en autos los documentos denominados "Resumen de Valorización N° 6" y "Valorización N° 06 (Del 24 de enero al 23 de febrero de 2018)" asociados a la Factura N° 00064854, "Resumen de Valorización N° 9" y "Valorización N° 09 (Del 24 de abril al 23 de mayo de 2018)" asociados a la Factura N° 00069848, así como el "Resumen de Valorización N° 10" y "Valorización N° 10 (Del 24 de mayo al 07 de junio de 2018)" asociados a la Factura N° 00073516; en los que se aprecia que contienen fotografías y las referidas valorizaciones, sin embargo; no obran en autos medios probatorios adicionales que acreditasen los avances realizados según los conceptos consignados en dichas valorizaciones, ni establece en que área o áreas se realizaron las labores (partida electrónica, manzana, lote y/o sublote), el personal que realizó la ejecución, las maquinarias ni equipos utilizados; por lo que dichas valorizaciones no acreditan la efectiva realización de los servicios contratados y asociados a las Facturas N° 00064854, N° 00069848 y N° 00073516.

Que el archivo en formato Excel denominado "Trazabilidad PCO.xlsx" que contiene información de asientos contables de provisión y pagos de las facturas y sus detracciones (archivo denominado "Trazabilidad PCO.xlsx" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 131); únicamente acreditaría el cumplimiento de la obligación de efectuar el depósito previsto por las normas que regulan el sistema de detracciones, así como la realización de pagos a la empresa , sin embargo, no resulta suficiente para acreditar fehacientemente la efectiva realización de las operaciones observadas por la Administración.

Que, en tal sentido, si bien obran en autos los citados documentos, corresponde señalar que estos solo dan cuenta de la contabilización, los comprobantes de pago, cancelaciones, valorizaciones y reportes internos con información resumida, por las que no presentaron medios probatorios adicionales que acreditasen los avances que se habrían realizado en cada una de las partidas; en tal sentido, no se evidencia la ejecución o prestación del servicio, no se identifica el personal que desarrolló las labores; y, respecto de los equipos, materiales y maquinarias que habrían sido empleados, solo se presentaron fotografías, sin presentarse medios probatorios adicionales que identificasen los bienes y su relación con el personal y servicio que se habría desarrollado; en consecuencia, no se encuentra sustentado en autos la "Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018" por el importe de S/ 203 127,00.

3.1.2.4. Sobre la "Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018" por el importe de S/ 47 510,00 –

Que obra en autos la Factura N° 006230 de 6 de julio de 2017, emitida por la empresa (folio 1 del archivo denominado "FT -6230 SAP 207.pdf" contenido en la carpeta denominada " contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129), en la que se aprecia que contiene la descripción *"Valorización N° 01"* asociada a la obra *"Movimiento de Tierras de Manzanas y Vías Internas a Nivel de Subrasante de la Habilitación Urbana Macropolis - – Lima"* por el importe de S/ 932 320,30

Que, ahora bien, en autos se aprecia la fila 384 de la hoja de cálculo denominada "OOGG" contenida en el archivo en formato "Excel" denominado "Punto 2" (archivo denominado "Punto2.xlxs" contenido en la carpeta denominada "Punto 2" contenida en la carpeta denominada "Puntos 1 al 9 (Primer envío)" en

formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 94) en la que se observa que la operación que la recurrente pretende sustentar asciende al importe de S/ 47 510,00, siendo este un porcentaje de la operación que habría efectuado la empresa . asociada a la mencionada Factura N° 006230.

Que, en tal sentido, si bien obra en autos la citada factura, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 004, N° 005 y N° 016, no basta para sustentar la realidad de la operación que consigna, sino que debe contarse con elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que los documentos denominados "Valorización N° 01" y "Resumen de Metrados Valorización" (folios 1 y 2 del archivo denominado "VAL NU 1 proyecto.pdf" contenido en la carpeta denominada contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129); contienen anotaciones sobre la contabilización de supuestos avances de obra que se habrían realizado en cada una de las partidas que señalan dichos documentos; sin embargo, no obran en autos medios probatorios adicionales que acreditasen los avances realizados según las partidas consignadas en dicha valorización, ni se establece en que área o áreas se realizaron las labores (partida electrónica, manzana, lote y/o sublote), el personal que realizó la ejecución, las maquinarias ni equipos utilizados; por lo que dichos documentos no acreditan la efectiva realización del servicio observado por la Administración.

Que obra en autos el documento denominado "Reporte Mensual – Mes 01 (Del 05.06.17 a 30.06.17) (folios 3 a 25 del archivo denominado "VAL NU 1 proyecto.pdf" contenido en la carpeta denominada " " contenida en la carpeta denominada "PCO Parte 1" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 129); respecto del que se observa que contiene información breve sobre la ejecución de la obra "Movimiento de Tierras de Manzanas y Vías Internas a Nivel de Subrasante de la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1. – Lima" que habría sido llevado a cabo del 5 al 30 de junio de 2017, incluyendo algunas fotografías; asimismo, en cuanto al personal que habría desarrollado las labores, presenta un organigrama de la obra, mencionando los cargos y nombres de las personas que dirigen la obra, tales como, como jefe de proyecto, a como , a como Supervisor HSR, a : como prevencionista, entre otros.

Que cabe indicar que respecto a los avances de la obra que se habrían realizado, no obran en autos medios probatorios que hubiese proporcionado la recurrente que evidenciasen los avances en cada una de las partidas; además, en cuanto a los equipos, materiales y/o maquinarias que habrían sido empleados por la empresa , en el "Reporte Mensual – Mes 01" solo consignó fotografías, sin adjuntar documentación adicional que identificasen los bienes y su relación con el personal y servicio que se habría desarrollado; sin embargo, conforme se ha indicado anteriormente, la recurrente no ha proporcionado medios probatorios adicionales que acreditasen que efectivamente se ejecutaron o prestaron los servicios contratados con la empresa ., el personal que desarrolló las labores, los avances realizados en cada una de las partidas consignadas en la valorización, ni los equipos, materiales y/o maquinarias empleadas, por lo que dicho documento no acredita fehacientemente la efectiva prestación de los servicios observados por la Administración.

Que, obra en autos el archivo en formato "Excel" denominado "Trazabilidad PCO.xlsx" que contiene información de asientos contables de provisión y pagos de las facturas y sus detracciones (archivo denominado "Trazabilidad PCO.xlsx" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 131); respecto del cual debe señalarse que únicamente acreditaría el cumplimiento de la obligación de efectuar el depósito previsto por las normas que regulan el sistema de detracciones, así como la realización de pagos a la empresa sin embargo, no resulta suficiente para acreditar fehacientemente la efectiva realización de las operaciones observadas por la Administración.

Que, en tal sentido, si bien obran en autos los citados documentos, corresponde señalar que esta solo dan cuenta de la contabilización, los comprobantes de pago, cancelaciones, valorizaciones y reportes internos con información resumida, por las que no se presentó medios probatorios adicionales que acreditasen los avances que se habrían realizado en cada una de las partidas; en tal sentido, no se evidencia la ejecución o prestación del servicio, no se identifica el personal que desarrolló las labores; y,

respecto de los equipos, materiales y maquinarias que habrían sido empleados, solo presentó fotografías, sin presentar medios probatorios adicionales que identificasen los bienes y su relación con el personal y servicio que se habría desarrollado; en consecuencia, no se encuentra sustentado en autos la "Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018" por el importe de S/ 47 510,00.

Que, estando a lo expuesto, cabe indicar que, con la documentación previamente analizada, la recurrente pretendió sustentar la suma de S/ 2 106 153,00 por asignación de obras generales ejecutadas hasta el ejercicio 2018; sin embargo, conforme se ha expuesto, solo presentó documentación e información en forma parcial, la cual no acredita la realización de las supuestas labores que alega.

3.1.2.5. Sobre la "Asignación de obras generales incurridos en 2019" por el importe de S/ 81 635,00 y "Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023" por el importe de S/ 2 765 135,00

Que en autos se aprecia que mediante escrito ampliatorio a su recurso de apelación (folios 1 a 165 del archivo denominado "Escrito de Medios Probatorios (Apelacion) VF" contenido en el documento adjuntado al Expediente N° 282), la recurrente presentó medios probatorios asociados a las empresas . a fin de sustentar la "Asignación de obras generales incurridos en 2019" por el importe de S/ 81 635,00 y "Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023" por el importe de S/ 2 765 135,00; por lo que siendo dichos medios probatorios admisibles conforme se ha expuesto anteriormente, corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

Que, en autos se aprecia que en cuanto a las operaciones que habría realizado con la empresa durante los ejercicios 2019 a 2023, presentó las Facturas N° 9, N° 13, N° 18, N° 25, N° 27 y N° 49 de 12 de febrero, 18 de marzo, 2 y 23 de abril, 9 de mayo y 13 de agosto de 2019[27]; así como el contrato denominado "Contrato de Locación de Servicios"[28] celebrado el 10 de diciembre de 2018 por la empresa :. – en calidad de proveedor – y la recurrente – en calidad de cliente, para la prestación del servicio denominado "Implementación y mantenimiento de las áreas verdes de los Tramos 2, 3 y 4 de la Alameda Fernando Romero de la Habilitación Urbana Macropolis - Etapa 1" por la suma total de S/ 743 307,89; además, presentó presupuestos de obra[29], órdenes de compra[30]; los archivos en formato "Excel" denominados "2.1 Detalle de facturas OC 849.xlsx", "2.1.1Trazabilidad de pagos GTG.xlsx"[31]; impresiones de correos electrónicos[32]; valorizaciones de obra y resúmenes de valorizaciones de obra[33]; informes de instalación[34];

---

27 Folio 1 del archivo denominado ' 009.pdf", folio 1 del archivo denominado ' 013.pdf", folio 1 del archivo denominado 018.pdf", folio 1 del archivo denominado " 025.pdf" y folio 1 del archivo denominado 027.pdf' contenidos en la carpeta denominada "Factura -18" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 3.2)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 221; y, folio 1 del archivo denominado 049.pdf" contenido en la carpeta "6. Factura" contenido en la carpeta denominada "Factura -49" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 6)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 237.

28 Folios 1 a 26 del archivo denominado "1. Contrato de Locacion de Servicios - .pdf" contenido en la carpeta denominada "1. Contrato" contenida en la carpeta denominada "Factura -09" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 215.

29 Folio 1 del archivo denominado "Cotización Pórtico.pdf" contenido en la carpera denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -49" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 6)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 237.

30 Folios 1 a 5 del archivo denominado "2. OC 849.pdf" contenido en la carpeta denominada "2. Orden de Compra" contenida en la carpeta denominada "Factura -09" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 215; y, folios 1 a 5 del archivo denominado "2. OC 622.pdf" contenido en la carpeta denominada "2. Orden de Compra" contenido en la carpeta denominada "Factura -49" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 6)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 237.

31 Contenidos en la carpeta denominada "2. Orden de Compra" contenida en la carpeta denominada "Factura I -09" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 215.

32 Carpeta denominada "3.correos" contenida en la carpeta "Factura -09" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - Grey to Green (Part 1)" en formato ZIP y carpeta denominada "3.correos" contenida en la carpeta "Factura -13" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 2.1)" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 215; carpeta denominada "3.correos" contenida en la carpeta "Factura -18" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 3.1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 221; carpeta denominada "3.correos" contenida en la carpeta "Factura -25" contenida en la carpeta

fotografías[35]; así como, asientos contables, asientos de pagos por transferencia bancaria, asientos de conciliación, estados de cuenta bancarios y constancias de detracciones[36], asociados a las citadas órdenes de compra, en los que se presentan las facturas antes detalladas, así como sus asientos contables y extractos de estados de cuenta que acreditarían sus pagos.

Que, asimismo, en autos se aprecia que en cuanto a las operaciones que habría realizado con la empresa durante los ejercicios 2019 a 2023, presentó las

---

denominada "Anexo 16 - (Part 4.1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 223; carpeta denominada "3.correos" contenida en la carpeta "Factura -27" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 5.1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 237; y, carpeta denominada "3.correos" contenida en la carpeta denominada "Factura 49" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 6)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 237.

[33] Carpeta denominada "4. Valorizaciones" contenida en la carpeta denominada "Factura -09" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 1)" en formato ZIP y carpeta denominada "4. Valorizaciones" contenida en la carpeta denominada "Factur -3" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 2.1)" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 215; carpeta denominada "4. Valorizaciones" contenida en la carpeta denominada "Factura 18" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 3.1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 221; carpeta denominada "4. Valorizaciones" contenida en la carpeta denominada "Factu -25" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 4.1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 223; carpeta denominada "4. Valorizaciones" contenida en la carpeta denominada "Factura -27" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 5.1)" en formato ZIP y carpeta denominada "4. Valorizaciones" contenida en la carpeta denominada "Factura -49" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part)" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 237.

[34] Carpeta denominada "1. Informes de Instalacion" contenida en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -09" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 1.2)" en formato ZIP y carpeta denominada "1. Informes de Instalacion" contenida en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -13" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 2.2)" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 215; carpeta denominada "1. Informes de Instalacion" contenida en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -18" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 3.2)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 221; carpeta denominada "1. Informes de Instalacion" contenida en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -25" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 4.2)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 223; carpeta denominada "1. Informes de Instalacion" contenida en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -27" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 5.2)" en formato ZIP y folios 1 a 3 del archivo denominado "GTG - Informes de Instalación de Areas Verdes - Pórtico Macrópolis.pdf" contenido en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -49" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 6)" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 237.

[35] Carpeta denominada "2. Anexos fotográficos" contenida en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -09" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 1.2)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 215; carpeta denominada "2. Anexos fotográficos" contenida en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -13" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 2.2)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 219; carpeta denominada "2. Anexos fotográficos" contenida en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -18" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 3.2)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 221; carpeta denominada "2. Anexos fotográficos" contenida en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura -25" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 4.2)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 229; y, folios 1 a 13 del archivo denominado "Anexo Fotográfico - GTG - Pórtico Macrópolis.pdf" contenido en la carpeta denominada "5. Evidencias del servicio" contenida en la carpeta denominada "Factura I-49" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 6)" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 237.

[36] Carpeta denominada "Factura -09" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 1.3)" en formato ZIP y carpeta denominada "Factura -13" contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 2.3)" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 215; carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 3.3)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 221; carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 4.3)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 223; carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 5.3)" en formato ZIP, así como las carpetas denominadas "7. Asientos contables", "8. Asientos de Pago de Transferencia", "9. Asientos de conciliación", "10. Transferencias Bancarias" y "11. Detracciones" contenidas en la carpeta denominada "Factura -49", contenida en la carpeta denominada "Anexo 16 - (Part 6)" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 237.

Facturas N° 327, N° 331, N° 353 y N° 357 de 25 de setiembre, 1 de octubre, 23 de octubre y 25 de noviembre de 2019[37], así como el contrato denominado "Contrato de Obra a Suma Alzada: Habilitación Urbana Macropolis - Etapa II. – Lima"[38] celebrado el 30 de julio de 2019 por la empresa - en calidad de contratista – y la recurrente – en calidad de cliente, así como sus especificaciones técnicas y memoria descriptiva[39], en los cuales se aprecia que dicho contrato fue celebrado para la prestación del servicio de ejecución física de la obra denominada "Habilitación Urbana Macropolis - Etapa II", siendo que dicha obra comprende la ejecución de trabajos preliminares y provisionales, tales como, el campamento de obra, servicios y redes provisionales, así como la implementación de medidas de seguridad y salud ocupacional y monitoreo ambiental; asimismo, incluye el movimiento localizado de tierras con la conformación de subrasante y bases de afirmado; la construcción de pavimentos diversos como veredas, bermas, estacionamientos, ciclovías, sardineles, calzadas de concreto y pisos, rocas y rampas; además, obras civiles como caseta de válvulas, subestación eléctrica y sistema de riego; el desarrollo de áreas verdes con movimiento de tierras a nivel de subrasante, alameda central, estructuras y arquitectura; instalaciones sanitarias con redes de alcantarillado, conexiones de agua potable y tratada, y grifos contra incendio; instalaciones eléctricas que comprenden alumbrado público, redes de baja tensión, sistemas de media tensión y canalizaciones proyectadas; así como obras de comunicaciones; y, contempla labores de dossier de calidad y la emisión de la documentación necesaria para la conformidad y/o recepción de la obra; para lo cual acordaron que el servicio ascendería a la suma total de S/ 27 857 584,36; además, presentó órdenes de compra[40], archivos en formato "Excel" denominados "1. Detalle de la Facturas.xlsx" y "2. Transabilidad de las facturas.xlsx"[41] que presentan las facturas anteriormente señaladas y sus asientos contables; así como presupuestos por partidas, valorizaciones, asientos contables, asientos de pagos, asientos de conciliación, asientos de pago de transferencias, constancias de detracciones y estados de cuenta bancarios[42]; asociados a las citadas órdenes de compra, en los que se presenta las facturas antes detalladas, así como sus asientos contables y extractos de estados de cuenta que acreditarían sus pagos.

---

37 Folio 1 del archivo denominado "Factura N.° -327.pdf", folio 1 del archivo denominado "Factura N.° -331.pdf", folio 1 del archivo denominado "Factura N.° -357.pdf" y folio 1 del archivo denominado "Factura N.° -373.pdf" contenidos en la carpeta denominada "5. Facturas" contenida en la carpeta denominada "Factura E001-373" contenida en la carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 4.4)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 276.

38 Folios 1 a 23 del archivo denominado "1. Contrato HU - .pdf" contenido en la carpeta denominada "1. Contrato y Anexos" contenida en la carpeta denominada "Factura -331" contenida en la carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 2.1)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 272.

39 Contenidos en la carpeta denominada "2. Anexos" contenida en la carpeta denominada "1. Contrato y Anexos" contenida en la carpeta denominada "Factura E001-331" contenidos en la carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 2.2)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 272.

40 Folios 1 a 5 del archivo denominado "OC- - PDF" contenido en la carpeta denominada "2. Orden de Compra" contenida en la carpeta denominada "Factura -331" contenida en la carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 2.3)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 272.

41 Contenidos en la carpeta denominada "2. Orden de Compra" contenida en la carpeta denominada "Factura -331" contenida en la carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 2.3)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 272.

42 Contenidos en las carpetas denominadas "3. Presupuesto de Partidas", "4. Valorizaciones", "7. Asientos contables", "8. Asientos de Pago", "9. Asientos de conciliación", "10. Asientos de Pago de Transferencia", "11. Detracciones" y "12. Transferencias Bancarias" contenidas en la carpeta denominada "Factura -331" contenida en la carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 2.3)" en formato ZIP, y en las carpetas denominadas "3. Presupuesto de Partidas", "4. Valorizaciones", "7. Asientos contables", "8. Asientos de Pago", "9. Asientos de conciliación", "10. Asientos de Pago de Transferencia", "11. Detracciones" y "12. Transferencias Bancarias" contenidas en la carpeta denominada "Factura E001-327" contenida en la carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 1.3)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N 272; carpetas denominadas "3. Presupuesto de Partidas", "4. Valorizaciones", "7. Asientos contables", "8. Asientos de Pago", "9. Asientos de conciliación", "10. Asientos de Pago de Transferencia", "11. Detracciones" y "12. Transferencias Bancarias" contenidas en la carpeta denominada "Factura -357" contenida en la carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 3.3)" en formato ZIP y carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 4.3)" en formato ZIP, contenida en el documento adjuntado al Expediente N 274; carpeta denominada "Anexo 17 - SACYR (Part 4.3.1)" y carpetas denominadas "3. Presupuesto de Partidas", "4. Valorizaciones", "7. Asientos contables", "8. Asientos de Pago", "9. Asientos de conciliación", "10. Asientos de Pago de Transferencia", "11. Detracciones" y "12. Transferencias Bancarias" contenidas en la carpeta denominada "Factura -373" contenida en la carpeta denominada "Anexo 17 - (Part 4.4)" en formato ZIP, contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 276.

Que, adicionalmente, en autos se aprecia que en cuanto a las operaciones que habría realizado con la empresa Sucursal del Perú durante los ejercicios 2021 a 2023, presentó las Facturas N° 94 y N° 126 de 28 de abril de 2021 y 29 de marzo de 2022[43], así como el archivo en formato "Excel" denominado "AIG y MG.xlsx"[44].

Que, ahora bien, en base a la evaluación conjunta de los medios probatorios presentados por la recurrente ante esta instancia respecto a la "Asignación de obras generales incurridos en 2019" y "Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023" – detallados precedentemente –, se aprecia que las operaciones a las que se refieren habrían sido ejecutadas y facturadas durante los ejercicios 2019 a 2023, esto es, con posterioridad al ejercicio fiscalizado; lo cual resulta coherente con la propia información expuesta por la recurrente, pues según las hojas de cálculo "MAC1 19-20" y "MAC1 21-23" del archivo en formato Excel denominado "Punto 2.xlsx" que aquella presentó, los importes de S/ 1 271 792,00 (ejercicios 2019 a 2020) y de S/ 1 480 597,32 más S/ 12 745,68 (ejercicios 2020 a 2023) suman precisamente S/ 2 765 135,00, monto que la recurrente consignó como "Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023".

Que, en tal sentido, con prescindencia de si dicha documentación acreditase o no la realidad de las referidas operaciones, lo cierto es que dichas operaciones corresponden a obras que se habrían ejecutado en ejercicios posteriores al 2018 y sustentadas con comprobantes de pago emitidos en dichos ejercicios; por lo que no corresponde que hubieran sido reconocidas como parte del costo de ventas del ejercicio 2018.

Que ello, además, resulta consistente con lo reconocido por la propia recurrente, quien tanto mediante el escrito presentado en respuesta al Requerimiento N° 072 (folios 20 y 21 del documento adjuntado al Expediente N° 124), así como en su recurso de reclamación (folios 17 a 20 del documento adjuntado al Expediente N° 11) y en su recurso de apelación (folios 143 a 154 del documento adjuntado al Expediente N° 4) reconoce que los "Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023" por el importe de S/ 2 765 135,00 y la "Asignación de obras generales incurridos en 2019" por el importe de S/ 81 635,00, constituían en el ejercicio 2018, costos por incurrir, esto es, proyecciones o estimaciones.

Que, en ese sentido, cabe indicar que en línea con el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, el costo computable de los bienes enajenados está constituido por el costo de adquisición, producción o construcción efectivamente incurrido y debidamente sustentado con comprobantes de pago, mas no por estimaciones o provisiones de costos cuya ejecución se verificaría en ejercicios futuros; siendo además que, conforme al criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4860-5-2009, el costo de ventas se deduce en el ejercicio en que se reconoce el ingreso correlativo, lo que presupone que dicho costo se haya efectivamente incurrido.

Que, en el presente caso, las obras a las que corresponden los importes de S/ 81 635,00 y S/ 2 765 135,00 se habrían ejecutado y facturado entre los ejercicios 2019 y 2023, por lo que se verifica que no constituían un costo incurrido en el ejercicio 2018 susceptible de integrar el costo computable de los lotes enajenados en dicho ejercicio; en tal sentido, cabe precisar que el principio del devengo invocado por la recurrente al amparo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no resulta aplicable a la deducción de costos, además, en caso resultase aplicable, este no permitiría anticipar al ejercicio 2018 el reconocimiento de obras cuya ejecución –y, por tanto, cuyo devengo– recién se produjo en ejercicios posteriores.

Que, en consecuencia, los importes de S/ 81 635,00 y S/ 2 765 135,00 no resultan deducibles como costo de ventas del ejercicio 2018, por lo que el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley.

---

[43] Folio 1 del archivo denominado ", Factura -94.pdf" y folio 1 del archivo denominado ", Factura -126.pdf" contenidos en la carpeta denominada "Anexo 20 - Facturas 2020-2023" en formato ZIP contenidas en el documento adjuntado al Expediente N° 278.

[44] Contenido en la carpeta denominada "Anexo 19 - Megaconstructiva e Ingenieria" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 249.

Que, en tal sentido, respecto del rubro "Saldo PCO por consumir" que forma parte del "Total Costo Cierre Obra Etapa 1", por el importe de S/ 4 952 923,28, se concluye lo siguiente: (i) En cuanto a la "Asignación de obras generales ejecutadas hasta 2018" por S/ 2 106 153,00, si bien la recurrente presentó documentación e información en forma parcial referida solo a algunas operaciones – las cuales se han analizado precedentemente –, se verifica que la recurrente no sustentó dichos costos, siendo que por las demás operaciones, no se presentaron medios probatorios que las acreditasen; y, (ii) En cuanto a la "Asignación de obras generales incurridos en 2019" por S/ 81 635,00 y los "Costos de la PCO incurridos entre 2019 y 2023" por S/ 2 765 135,00, conforme se ha expuesto, corresponden a obras ejecutadas en ejercicios posteriores al 2018, por lo que no resultan reconocibles como costo de ventas de dicho ejercicio; por lo que el reparo en cuanto al rubro "Saldo PCO por consumir" por la suma de S/ 4 952 923,28 se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación al argumento de la recurrente según el cual sostiene que el importe de S/ 2 106 153,00 fue determinado prorrateando el costo total de obras generales del proyecto (S/ 42 932 707,00) en función del porcentaje que representa el área neta de la Etapa 1 (36,6%) y que la documentación aportada constituye una "muestra representativa", por lo que exigir la acreditación íntegra de dichos costos resultaría excesivo; cabe señalar que el importe de S/ 2 106 153,00 no constituye un costo de ventas acreditado fehacientemente – según se ha expuesto anteriormente –, sino un importe residual derivado de una estimación global (S/ 42 932 707,00 multiplicado por 36,6%, menos lo reconocido en ejercicios anteriores); siendo que, conforme se ha expuesto, en línea con el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, el costo computable de los bienes enajenados debe corresponder al costo efectivamente incurrido y sustentado con comprobantes de pago, y no a una proporción estimada de una cifra global no acreditada fehacientemente; además, es preciso resaltar que la carga la prueba para acreditar el costo de ventas observado recae en la recurrente; siendo que el costo de ventas no puede sustentarse mediante muestreo y extrapolación, sino que cada operación que lo integra debe ser acreditada de manera fehaciente; a lo que debe agregarse que las operaciones que la propia recurrente presentó como "muestra representativa" – que se habrían llevado a cabo con las empresas – han sido analizadas precedentemente y no resultaron acreditadas fehacientemente, por lo que mal podría tenerse por probado el resto del importe a partir de una muestra que no acredita las operaciones que ella misma comprende; en tal sentido, carece de sustento dicho argumento de la recurrente.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que la Administración habría considerado acreditados los trabajos de la empresa en otro extremo, con la misma documentación; cabe indicar que dicha afirmación carece de sustento, toda vez que en autos se aprecia que las operaciones con la empresa no fueron acreditadas fehacientemente en extremo alguno; por el contrario, conforme se ha expuesto precedentemente, la documentación presentada respecto de dicha empresa fue evaluada de manera conjunta y razonada y no resultó suficiente para acreditar la realización de las operaciones observadas; además, sin perjuicio de lo expuesto, resulta preciso reiterar que la carga de acreditar la realidad de cada operación que integra el costo de ventas declarado recae en la recurrente, por lo que la eventual acreditación de la fehaciencia de una operación no se extiende ni se presume respecto de las demás; siendo además que la factura correspondiente a dicha empresa fue emitida en el ejercicio 2017, por lo que tampoco se ha acreditado que las labores se hubieran concluido e integrado al costo de los lotes enajenados en el ejercicio 2018; en consecuencia, dicho argumento carece de sustento.

Que respecto al argumento de la recurrente según el cual por mandato de la normativa urbanística, esto es, el Decreto Supremo N° 011-2017-VIVIENDA, Ley N.° 29090, entre otras –, estaba obligada a ejecutar obras de habilitación urbana, las cuales – al amparo del segundo y penúltimo párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y del párrafo 10 de la NIC 2 – integrarían el costo de los lotes aun cuando se ejecuten con posterioridad a su comercialización; es preciso señalar que si bien se reconoce que la recurrente se encontraba obligada a ejecutar dichas obras, ni el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el párrafo 10 de la NIC 2 autorizan incorporar al costo computable estimaciones de costos aún no ejecutados; en efecto, el párrafo 10 de la NIC 2 alude a "los costos en los que se haya incurrido" para dar a los inventarios su condición y ubicación actuales, esto es, costos efectivamente incurridos y no

costos futuros estimados; en ese sentido, resulta importante recalcar que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, al definir el costo computable como el costo de adquisición, producción o construcción de los bienes enajenados, presupone legalmente un costo ya incurrido y no una proyección de gastos futuros; por lo que la existencia de una obligación legal de ejecutar las obras no convierte en costo incurrido aquello que, al cierre del ejercicio 2018, era solo un costo por incurrir; adicionalmente, la citada norma exige que el costo computable se sustente con comprobantes de pago, salvo excepciones que la propia norma contempla, siendo que en el caso de los costos por incurrir entre los ejercicios 2019 y 2023, al cierre del ejercicio 2018 la recurrente ni siquiera contaba con dichos comprobantes de pago; por lo que dicho argumento no resulta atendible.

Que en relación con el argumento de la recurrente según el cual el párrafo 14 de la NIC 18 permite reconocer los ingresos cuando los costos "incurridos o por incurrir" puedan medirse con fiabilidad y que dicha fiabilidad quedó demostrada porque, de los S/ 2 765 135,00 proyectados, se ejecutó S/ 2 752 389,00, equivalente al 99,54%; por lo que el único fundamento del reparo —la falta de fiabilidad— habría quedado descartado; cabe indicar que dicho argumento no resulta atendible, toda vez que, en primer lugar, la fiabilidad de la medición a que se refiere el literal e) del párrafo 14 de la NIC 18 debe verificarse al momento del reconocimiento del ingreso – esto es, al cierre del ejercicio 2018 – y no de manera retrospectiva, siendo que el hecho de que, entre los ejercicios 2019 y 2023, el monto ejecutado se haya aproximado al estimado no demuestra que al 31 de diciembre de 2018 dicho costo fuera fiablemente medible, sino únicamente que las obras terminaron ejecutándose en ejercicios posteriores, además, la coincidencia ex post no equivale a fiabilidad contemporánea; además, en segundo lugar, el párrafo 14 de la NIC 18 regula el reconocimiento de ingresos, mas no la deducibilidad tributaria de un costo futuro estimado, de modo que, aun admitiendo que el ingreso por la venta de los lotes deba reconocerse en el ejercicio 2018, ello no autoriza a integrar a su costo computable importes que, conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituían a dicha fecha un costo incurrido ni se encontraban sustentados con comprobantes de pago; finalmente, cabe agregar que el propio argumento de la recurrente confirma la conclusión del reparo, puesto que al sostener que las obras se ejecutaron entre los ejercicios 2019 y 2023, reconoce que el costo se incurrió en dichos ejercicios y no en el 2018; lo cual resulta acorde con lo que ella misma admitió en el procedimiento de fiscalización, en reclamación y en apelación, en el sentido de que tales importes constituían, en el ejercicio 2018, costos por incurrir, esto es, proyecciones o estimaciones.

Que respecto al argumento referido a que la imputación al ejercicio 2018 se sustentaría en el principio del devengo previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, previo a la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1425; cabe señalar que dicho artículo, en su inciso a), regula la imputación de las rentas de tercera categoría al ejercicio en que se devengan, y, por la remisión contenida en su penúltimo párrafo, extiende dicho criterio a la imputación de los gastos; mas no regula la imputación del costo computable de los bienes enajenados, la cual se rige por el artículo 20 de la misma Ley, conforme se ha expuesto; en tal sentido, la recurrente sustenta su pretensión en una norma que no regula la categoría que pretende imputar; sin perjuicio de ello, aun cuando el costo de ventas se sometiera al criterio del devengo – sea por su reconocimiento como gasto del ejercicio en que se reconoce el ingreso correlativo, conforme al párrafo 34 de la NIC 2, sea por aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos –, el devengo no se configura por la mera existencia de la obligación de ejecutar las obras, sino cuando se produce el hecho sustancial generador del costo, esto es, la ejecución de dichas obras, la cual recién tuvo lugar entre los ejercicios 2019 y 2023; de modo que la correcta aplicación del artículo 57 invocado conduciría a imputar tales costos a dichos ejercicios y no al ejercicio 2018.

Que a lo expuesto cabe agregar que el último párrafo del citado artículo, que excepcionalmente permite la deducción de un gasto en un ejercicio posterior cuando no pudo conocerse oportunamente, opera en sentido inverso al pretendido por la recurrente, confirmando que la ley no autoriza la anticipación de costos futuros a ejercicios anteriores; además, en cuanto a los demás criterios invocados – las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1038-1-2006, N° 9921-5-2008 y N° 11777-2-2014, el Informe N° -SUNAT/7T0000 y el párrafo 34 de la NIC 2 –, cabe señalar que tales criterios jurisprudenciales y administrativos parten del supuesto de la existencia de un costo efectivamente incurrido, real y debidamente sustentado, por lo que no resultan aplicables a supuestos de costos meramente proyectados o estimados cuya ejecución no se ha producido al cierre del ejercicio; en ese

sentido, no amparan la anticipación de costos futuros al no verificarse el hecho sustancial generador del costo; por lo que dicho argumento carece de sustento.

Que respecto al argumento de la recurrente, según el cual el reparo bajo análisis reparo vulneraría el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el principio de realidad económica y la capacidad contributiva de la recurrente; cabe precisar que el artículo 37 en mención regula la deducción de gastos y no el costo computable de los bienes enajenados, el cual se rige por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta; además, el principio de realidad económica no habilita a anticipar costos futuros en contravención de la exigencia legal de que el costo computable corresponda a un costo ya incurrido y sustentado con comprobantes de pago; y, finalmente, no se afecta la capacidad contributiva de la recurrente, toda vez que el reparo no desconoce la existencia de los costos, sino que niega su imputación anticipada al ejercicio 2018, de modo que estos podrán deducirse en el ejercicio en que efectivamente se incurran y acrediten; por lo que carece de sustento dicho argumento.

3.2. Cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno

Que, según se aprecia en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 072 (folios 14 a 17 del documento adjuntado al Expediente N° 110), la Administración formuló observaciones al costo de venta anotado en la Cuenta " 1018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U.", con la denominación "Cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno", la cual incide en la determinación del costo unitario por metro cuadrado aplicado a las operaciones del ejercicio 2018, al haberse considerado una menor base de metros cuadrados para el prorrateo del costo total de habilitación urbana.

Que, en ese sentido, la controversia se centra en determinar si, para efectos del cálculo del "Costo unitario de Obra Etapa 1 – Habilitado", resulta conforme a ley considerar únicamente los 595 851,31 m² correspondientes al área vendible, o si, por el contrario, dicho cálculo debe efectuarse sobre la totalidad de los lotes habilitados, incluyendo los lotes destinados a aportes reglamentarios (139 047,59 m²), lo que eleva el área total habilitada a un total de 734 898,90 m², según la Resolución de Licencia de Habilitación Urbana N° SGLAU-GDUGT/ML.

Que mediante el numeral 1.4.3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 072 (folios 14 a 17 del documento adjuntado al Expediente N° 110), la Administración señala que de acuerdo con el archivo denominado "Prinsur – Costo Obras MAC 1.xlxs" que fue presentado por la recurrente mediante el escrito tramitado con Expediente N° 514 de 22 de marzo de 2024, advirtió que en la hoja de cálculo denominada "Resumen MAC1" la recurrente consignó el importe de S/ 106 658 800,00 como "Costo Etapa 1 – Habilitado" y el importe de S/ 179,00 como "costo por metro cuadrado de Etapa 1 – Habilitado"; agregando que, para obtener dicho costo por metro cuadrado, en su cálculo (fórmula) la recurrente considera 595 851,31 "metros cuadrados vendibles de Etapa 1 – Habilitado"; y, que en el escrito señala que los 595 851,31 m² que figuran como metros cuadrados vendibles según se reconoce en la Resolución de Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML.

Que, sin embargo, refiere la Administración que en base a la información y documentación presentada por la recurrente, advierte que los metros cuadrados de los lotes corresponden a 734 898,90, según se desprende de: (i) Del cuadro de áreas de la Resolución de Licencia de Habilitación Urbana N° SGLAU-GDUGT/ML, se tiene que los metros cuadrados de los lotes que quedaran habilitados corresponden a 734 898,90 (Sector A que corresponde a 108 lotes por 284 157,62 m² más 6 lotes por 139 047,59 m² y Sector B que corresponde a 19 lotes por 311 693,69 m²); y, (ii) Los metros cuadrados de los lotes por 734 898,90 es confirmado en la Resolución Sub-Gerencial N° -SGLAU-GDUGT/ML, en la cual se modifica la Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML en lo relacionado a las áreas aportadas (lotes) a la municipalidad.

Que agrega que la recurrente considera 595 851,31 como "metros cuadrados vendibles de Etapa 1 - Habilitado" a efectos de establecer el "costo por metro cuadrado de Etapa 1 - Habilitado", sin embargo, ha omitido considerar en los metros cuadrados a aquellos lotes que serían materia de aporte (6 lotes por 139 047,59 m²).

Que, al respecto, precisa que, al 31 de diciembre de 2018, los metros cuadrados de los lotes corresponden a 734 898,90 (Sector A que corresponde a 108 lotes por 284 157,62 m^2 más 6 lotes por 139 047,59 m^2 y Sector B que corresponde a 19 lotes por 311 693,69 m^2), según la Resolución de Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML; además, refiere que los 6 lotes a aportar (139 047,59 m2) serán costo o gasto en el ejercicio en el cual efectivamente se entreguen como aportes a la entidad correspondiente; además esos 6 lotes a aportar deben corresponder a lotes habilitados, por lo cual cada uno de estos lotes deben de tener su respectivo costo e indica que la Resolución Sub-Gerencial N° -SGLAU-GDUGT/ML, con la cual se modifica la Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML en lo relacionado a las áreas a aportar (lotes), confirma lo antes señalado, en el sentido que dicha modificación mantiene los metros cuadrados de los lotes por 734 899,57 (mínima diferencia respecto a los 734 898,90 m^2), ya que procede a disminuir los metros cuadrados de lotes a aportar y procede a aumentar los metros cuadrados de otros lotes.

Que precisa que los 734 898,90 m^2 de los lotes no incluyen el "Área de Circulación" (81 757,75 m^2 + 159 309,86 m^2), "Área de Cesión Vía Metropolitana" (172 511,39 m^2 + 197 802,47 m^2), ni "Área Parque Zonal" (47 907,76 m^2), ya que el Área bruta según la referida Resolución de Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML es de 1 394 188,13 m2 (Sector A por 725 382,10 m^2 y Sector B por 668 806,03 m^2).

Que, en atención a lo señalado, concluye que a efectos del cálculo del "Costo unitario de Obra Etapa 1 – Habilitado", la recurrente considera 595 851,31 m^2, sin embargo, correspondería que se considere 734 898,90 m^2, según los documentos presentados, por lo cual procedió a observar 139 047,59 m^2 no considerados por la recurrente que afectan la determinación del costo.

Que, en tal sentido, la Administración indicó a la recurrente que, de tener opinión en contrario debía desvirtuar con documentación fehaciente las observaciones señaladas, lo cual debía proporcionar el 10 de octubre de 2024[45].

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito tramitado con Expediente N° 642 de 10 de octubre de 2024 (folios 21 a 24 del documento adjuntado al Expediente N° 124) en el que afirma que *"determinó el costo por metro cuadrado de la Etapa 1 en base a S/595,851.31, cifra que representaba la información disponible al momento de finalizar el costeo de la Etapa 1 de Macropolis en el periodo 2018. No obstante, tras la promulgación de la Resolución Sub-Gerencial N° SGLAU-GDUGT/ML, la Compañía procedió a ajustar el costo por metro cuadrado conforme a la nueva área vendible de metros cuadrados. Este ajuste fue implementado en el ejercicio 2019, dado que la Compañía tomó conocimiento de esta modificación durante dicho periodo (…) En resumen, la Compañía ajustó el costo por metro cuadrado de la Etapa 1 en 2019, en respuesta a la nueva área vendible determinada por la Resolución Sub-Gerencial N° SGLAU-GDUGT/ML, asegurando así que los costos reflejen adecuadamente las condiciones actuales del proyecto. Se adjunta la Resolución Sub-Gerencial N° -SGLAU-GDUGT/ML donde se observa la fecha de emisión del documento".*

Que en el numeral 1.4.3.3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 072 (folios 32 y 33 del documento adjuntado al Expediente N° 132), la Administración dejó constancia de la información proporcionada por la recurrente y, concluyó que a efectos del cálculo del "Costo unitario de Obra Etapa 1 – Habilitado", la recurrente considera 595 851,31 m^2, sin embargo, corresponde que se considere 734 898,90 m^2, según la propia Resolución de Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML presentada (confirmado en la Resolución Sub-Gerencial N° -SGLAU-GDUGT/ML), por lo cual procedió a observar 139 047,59 m^2 no considerados por la recurrente que afectan la determinación del costo.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 555, emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario (folio 3 del documento adjuntado al Expediente N° 134), la Administración comunicó la observación formulada por "cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno", indicando a la recurrente que podría presentar sus descargados a dicha observación formulada, hasta el 22 de noviembre de 2024.

---

[45] En virtud a la prórroga otorgada por la Administración mediante la Carta N° -SUNAT (folios 1 a 3 del documento adjuntado al Expediente N° 114).

Que, en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó los escritos tramitados con Expedientes N° 985 y N° 2056 de 22 de noviembre de 2024 (documentos adjuntados al Expediente N° 136 y N° 138), a través de los que proporcionó la Resolución de Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML, memoria descriptiva de la Habilitación Urbana Nueva Macropolis Etapa 1, minuta de compraventa, acta de entrega de lote, Ordenanza N° 1814 de la Municipalidad Metropolitana de Lima, plano y archivo en formato "Excel" denominado "6. Punto 9 Lotes vendidos 2018.xlsx" con el detalle de los lotes vendidos en el ejercicio 2018.

Que en el ítem 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 555 (folios 6 a 10 del documento adjuntado al Expediente N° 166), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente y luego de realizar la valoración conjunta de los medios probatorios y argumentos presentados, concluyó mantener el reparo en este extremo, esto es, en cuanto a la "Cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno", al observar los 139 047,59 m^2 no considerados por la recurrente que afectan la determinación del costo.

Que, según se aprecia en autos, mediante el escrito tramitado con Expediente N° 642 de 10 de octubre de 2024 (folios 21 a 24 del documento adjuntado al Expediente N° 124), la recurrente señala que determinó el costo por metro cuadrado de la Etapa 1 en base a 595 851,31 m^2, cifra que representaba la información disponible al momento de finalizar el cálculo del costo de la Etapa 1 de Macropolis en el periodo 2018 y que tras la promulgación de la Resolución Sub-Gerencial N° SGLAU-GDUGT/ML, procedió a ajustar el costo por metro cuadrado conforme a la nueva área vendible de metros cuadrados; siendo que dicho ajuste lo implementó en el ejercicio 2019, debido a que tomó conocimiento de esta modificación durante dicho periodo.

Que, además, la recurrente indica que efectuó ajustes al "costo por metro cuadrado" en el ejercicio 2019, considerando la Resolución Sub-Gerencial N° -SGLAU-GDUGT/ML; sin embargo, en el procedimiento de fiscalización, la Administración consideró la Resolución de Licencia de Habilitación Urbana -SGLAU-GDUGT/ML, válida y vigente en el ejercicio 2018[46], la cual establece lo siguiente[47]:

Cuadro N° 7

Área Vendible Sector A	: 284 157,62 m^2	(108 lotes)
Área Vendible Sector B	: 311 693,69 m^2	(19 lotes)
Área de Aportes	: 139 047,59 m^2	(6 lotes)
Total[48]	**: 734 898,90 m^2**	

Que se verifica en autos que los metros cuadrados de los lotes por 734 898,90 m^2 han sido confirmados en la Resolución Sub-Gerencial N° SGLAU-GDUGT/ML de 5 de marzo de 2019[49], en la cual se modificó la Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML de 27 de diciembre de

---

[46] Conforme señala la Administración (folio 51 del documento adjuntado al Expediente N° 6), la Resolución Sub-Gerencial N° -SGLAU-GDUGT/ML ratifica la Resolución de Licencia de Habilitación Urbana -SGLAU-GDUGT/ML en lo referente a los metros totales de la Habilitación y, a su vez, modifica el área de aportes disminuyéndola y el área vendible aumentándola; siendo que la Administración consideró la resolución emitida en el año 2016 sin la modificación de la resolución del 2019 porque en el ejercicio 2018 (materia de fiscalización), la resolución que establecía los parámetros correspondientes era la del 2016, por tanto, el costo se debía distribuir entre el total del área vendible más aportes para saber el costo de los lotes que luego serían transferidos a la municipalidad, siendo que, el hecho que la recurrente alegue que efectúo ajustes en el 2019, no desvirtúa la validez del reparo al sustentarse en una resolución válida en el ejercicio fiscalizado.

[47] Folios 1 y 2 del archivo denominado "1. Licencia Nc SGLAU-GDUGT ML.pdf" contenido en la carpeta denominada "Archivos SUNAT Punto 3" contenida en la carpeta denominada "Cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 136.

[48] Según señala la propia Administración (folio 51 del documento adjuntado al Expediente N° 6), dicho total corresponde al área es la que acumula todos los costos incurridos al 31 de diciembre de 2018, las áreas de aportes serán deducibles en el momento en que se hayan realizado las efectivas transferencias a las entidades.

[49] Folios 1 a 6 del archivo denominado "Resolución Sub-Gerencial No -SGLAU.pdf" contenido en la carpeta denominada "Punto 4" contenida en la carpeta denominada "Puntos 1 al 9 (Primer envío)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 94.

2016[50] en lo relacionado a las áreas aportadas (lotes) a la Municipalidad Distrital de Lurin, conforme se presenta a continuación:

Cuadro N° 8

	Áreas según Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML			Áreas según Resolución Sub-Gerencial N° SGLAU-GDUGT/ML			Diferencias
	Sector A	Sector B	Total	Sector A	Sector B	Total	
Área Vendible	284 157,62	311 693,69	595 851,31	393 926,21	311 693,69	705 619,90	109 768,59
Área de Aportes	139 047,59	-	139 047,59	29 279,00	-	29 279,00	(109 768,59)
Total Habilitación Urbana			**734 898,90**			**734 898,90**	

Que, respecto de la habilitación urbana y área de aportes, cabe señalar que resulta aplicable al caso de autos el Texto Único Ordenado de la Ley N° 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y Edificaciones, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-VIVIENDA, así como el Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2017-VIVIENDA.

Que el numeral 1 del artículo 3 del Decreto Supremo N° 006-2017-VIVIENDA, define a la habilitación urbana como aquel proceso de convertir un terreno rústico o eriazo en urbano, mediante la ejecución de obras de accesibilidad, de distribución de agua y recolección de desagüe, de distribución de energía e iluminación pública. Adicionalmente, el terreno puede contar con redes para la distribución de gas y redes de comunicaciones. Este proceso requiere de aportes gratuitos y obligatorios para fines de recreación pública, que son áreas de uso público irrestricto; así como para servicios públicos complementarios, para educación, salud y otros fines, en lotes regulares edificables que constituyen bienes de dominio público del Estado, susceptibles de inscripción en el Registro de Predios de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.

Que, además, el numeral 16.8 del artículo 16 del Decreto Supremo N° 011-2017-VIVIENDA establecía que los aportes reglamentarios a los que están obligados de efectuar los titulares de predios rústicos que requieran iniciar procesos de habilitación urbana se regulan por: a) Lo previsto en la Norma Técnica GH.020 "Componentes de Diseño Urbano" del Reglamento Nacional de Edificaciones – RNE; b) En habilitaciones urbanas para uso industrial, los aportes reglamentarios pueden ser adjudicados a las entidades receptoras de los mismos en un terreno habilitado, de propiedad del titular de la habilitación urbana, localizado fuera de los linderos del lote materia del procedimiento de habilitación urbana y dentro de la jurisdicción distrital; y, c) En los casos que corresponda, el monto de la redención de los aportes reglamentarios se calcula al valor de tasación arancelaria por metro cuadrado del terreno urbano.

Que, en base a las normas glosadas, se colige que los aportes gratuitos y obligatorios constituyen lotes derivados del proceso de habilitación urbana, los cuales forman parte del área total del predio matriz y se destinan a fines de uso público o servicios públicos complementarios, tales como recreación, educación, salud u otros, en cumplimiento de las disposiciones urbanísticas vigentes; en tal sentido, estos aportes no tienen carácter voluntario ni negociable, sino que constituyen una carga legal impuesta al titular del predio como condición para la aprobación del proceso de habilitación urbana, materializándose mediante la transferencia obligatoria gratuita de áreas a favor del Estado o de las entidades correspondientes; asimismo, estos aportes adquieren la naturaleza de bienes de dominio público una vez formalizados e inscritos en el Registro de Predios de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos - SUNARP.

Que, en línea con lo expuesto, el área de aportes considerado en la Licencia de Habilitación Urbana N° -SGLAU-GDUGT/ML forma parte de los lotes materia de habilitación y es susceptible de inscripción en SUNARP; en ese sentido, el área total habilitada asciende a 734 898,90 m^2 —que comprende tanto los 595 851,31 m^2 de área "vendible" como los 139 047,59 m^2 de aportes—; sin embargo, ello no determina que el área de aportes integre necesariamente la base de distribución del costo unitario de los lotes destinados a la venta.

---

[50] Folios 1 a 2 del archivo denominado "Licencia Nc -SGLAU-GDUGT ML.pdf" contenido en la carpeta denominada "Punto 4" contenida en la carpeta denominada "Puntos 1 al 9 (Primer envío)" en formato ZIP contenida en el documento adjuntado al Expediente N° 94.

Que, ahora bien, conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de la enajenación de bienes, la renta bruta está dada por la diferencia entre el ingreso neto total y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal al costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda; precisándose que en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que, la citada norma agrega que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente y, según el artículo 11 del reglamento de la citada ley, en la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable está constituido por el costo de adquisición, producción o construcción, según corresponda.

Que, en base a la lectura de la citada norma se desprende que el legislador tributario estableció una cláusula abierta de **"gastos necesarios para la puesta en condición de enajenación o aprovechamiento económico"**; por ende, cualquier desembolso o sacrificio patrimonial exigido legal o técnicamente para que un bien sea apto para la venta forma parte integrante de su costo computable.

Que, en base a lo expuesto y considerando que en un proceso de habilitación urbana, la segregación y entrega de lotes como aporte al Estado, así como las obras de infraestructura ejecutadas sobre ellos, **no constituyen un acto voluntario o una liberalidad**, sino una **condición o requisito legal imperativo** para transformar suelo rústico en lotes urbanizados e independizados, en consecuencia, tanto el valor de la tierra destinada a dichos aportes como los costos para su habilitación califican jurídicamente como **"gastos necesarios para colocar a los lotes vendibles en condiciones de ser enajenados"**, encajando de manera exacta en la definición de la citada norma.

Que, además, debe tenerse en cuenta que el principio de correlación exige que los costos incurridos para la generación de una renta gravada por la enajenación de bienes sean reconocidos y deducidos en el mismo periodo fiscal en que se devenga el ingreso resultante de dicha actividad, por lo que dado que los lotes cedidos al Estado **no generan ingresos por sí mismos**, ya que se transfieren a título gratuito en cumplimiento de una carga legal, si el costo del terreno cedido y sus obras de habilitación se aislaran o se pretendieran deducir de forma independiente a la venta, se generaría un quiebre en la correlación, ya que se imputaría un costo a un evento que no produce renta alguna, por lo que **el costo del suelo y los desembolsos de habilitación aplicados sobre los lotes aportados obligatoriamente deben prorratearse e incorporarse al costo computable de los lotes vendibles**, deduciéndose de la renta bruta únicamente a medida que cada lote comercial es efectivamente enajenado.

Que, en base a lo expuesto, a efectos de determinar el costo unitario por metro cuadrado, el costo total debe distribuirse únicamente entre la totalidad de los lotes que resultan destinados a la venta, por lo que en este extremo corresponde revocar el reparo efectuado.

Que, en consecuencia, a efectos del cálculo del "Costo unitario de Obra Etapa 1 – Habilitado", corresponde considerar los 595 851,31 m² que la recurrente consideró, distribuyéndose el costo total de habilitación entre los 127 lotes de área vendible, debiendo proceder a deducirse como tal únicamente el costo de los lotes efectivamente enajenados en el ejercicio 2018, calculado en función del costo unitario por metro cuadrado así determinado.

Que, en tal sentido, conforme se aprecia en el Cuadro N° 2 de la presente resolución[51], la inclusión de los 139 047,59 m^2 de aportes en la base de distribución del costo —que eleva el área de 595 851,31 m^2 a

[51] El Cuadro N° 2 de la presente resolución fue elaborado en base a los cuadros denominados "Determinación del Costo Unitario de Obra "Etapa 1 – Habilitado"" y "Determinación del Costo de Ventas" contenido en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 555 (folios 9 y 10 del documento adjuntado al Expediente N° 166).

734 898,90 m²— no se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que, toda vez que la observación por "costos no sustentados" —que se mantiene— y la observación por "cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno —que se revoca— inciden sobre un mismo costo unitario, el cual fue recalculado por la Administración de S/ 179,00 a S/ 104,62 por m² en el caso de los lotes habilitados, corresponde reliquidar la Resolución de Determinación N° 947, recalculando dicho costo unitario con el costo total de habilitación determinado conforme al acápite 3.1 de la presente resolución, distribuido entre los 595 851,31 m² de área vendible y aplicándolo a los 198 873,28 m² netos de los lotes habilitados enajenados en el ejercicio 2018; manteniéndose el reparo respecto de los lotes rústicos, cuyo cálculo no se ve afectado por la observación de m².

Que, en tal sentido, a continuación se reliquida el reparo al costo de ventas del ejercicio 2018 determinado por la Administración, considerando el costo total de habilitación de la Etapa 1 – Habilitación confirmado conforme al acápite 3.1 de la presente resolución —por el importe de S/ 76 881 835,83 —, distribuido entre los 595 851,31 m² de área vendible y aplicando el costo unitario resultante a los 198 873,28 m² netos de lotes habilitados enajenados en el ejercicio 2018; manteniéndose el reparo respecto de los lotes rústicos:

Cuadro N° 9

Determinación del Costo Unitario de Obra "Etapa 1 – Habilitado" y Costo Unitario de Obra "Etapa 1 – Rústico"

Concepto	Según Contribuyente (1) S/	%	Según Administración		Según Tribunal Fiscal	
			Observación (2) S/	Determinación (1+2) S/	Observación (3) S/	Reliquidación (1+3) S/
Total Inversión ORDENES (a)	118 355 212,68		(29 472 196,06)	88 883 016,62	(29 472 196,06)	88 883 016,62
Saldo PCO por consumir (b)	4 952 923,28		(4 952 923,28)	0,00	(4 952 923,28)	0,00
Total Costo Cierre Obra Etapa 1 (a)+(b)	**123 308 135,96**		**(34 425 119,34)**	**88 883 016,62**	**(34 425 119,34)**	**88 883 016,62**
Costo Etapa 1 – Habilitado (c)	106 658 799,69	86,50%	(29 776 963,86)	76 881 835,83	(29 776 963,86)	76 881 835,83
Costo Etapa 1 – Rústico (d)	16 649 336,28	13,50%	(4 648 155,48)	12 001 180,80	(4 648 155,48)	12 001 180,80
Total Costo (c)+(d)	**123 308 135,97**	**100%**	**(34 425 119,34)**	**88 883 016,63**	**(34 425 119,34)**	**88 883 016,63**
m² vendible (lotes) Etapa 1 – Habilitado (e)	595 851,31		139 047,59	734 898,90	0,00	595 851,31
m² vendible (lotes) Etapa 1 – Rústico (f)	123 242,93		0,00	123 242,93	0,00	123 242,93
Costo unitario de Obra Etapa 1 – Habilitado (c)/(e)	**179,00**			**104,62**		**129,03**
Costo unitario de Obra Etapa 1 – Rústico (d)/(f)	**135,09**			**97,38**		**97,38**

Determinación del Costo de Ventas relacionado a Obras de "Etapa 1 – Habilitado"

Descripción	Costo Unitario por m² S/	Lotes Vendidos m²	Costo de Ventas S/
Según Contribuyente (Cuenta ' 018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U.")	179,00	209 352,88	37 474 165,52
Según Contribuyente (Cuenta ' 002 – I Devol.Vta Inmueb. Industrial – Habilitación")	179,00	(10 479,60)	(1 875 848,40)
Según Contribuyente Neto Venta Lotes Industriales	**179,00**	**198 873,28**	**35 598 317,12**
Según Administración	**104,62**	**198 873,28**	**20 806 122,55**
Diferencia (Observación) – Administración (g)	**74,38**	**0,00**	**14 792 194,57**
Según Tribunal Fiscal	**129,03**	**198 873,28**	**25 660 619,32**
Diferencia (Observación) – Tribunal Fiscal (h)	**49,97**	**0,00**	**9 937 697,80**

Determinación del Costo de Ventas relacionado a Obras de "Etapa 1 – Rústico"

Descripción	Costo Unitario por m² S/	Lotes Vendidos m²	Costo de Ventas S/
Según Contribuyente (Cuenta ' 018 – Costo de Venta Lotes Industriales – H.U.")	135,09	20 000,00	2 701 800,00
Según Administración	**97,38**	**20 000,00**	**1 947 600,00**
Diferencia (Observación) – Administración (i)	**37,71**	**0,00**	**754 200,00**
Según Tribunal Fiscal	**97,38**	**20 000,00**	**1 947 600,00**
Diferencia (Observación) – Tribunal Fiscal (j)	**37,71**	**0,00**	**754 200,00**

Total Observación al Costo de Ventas del ejercicio anotado en la Cuenta 018 - Costo de Venta Lotes Industriales – H.U."

Según Administración (g)+(i)	**15 546 394,57**
Según Tribunal Fiscal (reliquidación) (h)+(j)	**10 691 897,80**

Que, conforme se aprecia en el cuadro precedente, el reparo al costo de ventas del ejercicio 2018 asciende al importe de S/ 10 691 897,80, de los cuales S/ 9 937 697,80 corresponden a los lotes habilitados y S/ 754 200,00 corresponden a los lotes rústicos, por lo que corresponde reliquidar la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° :947, según se detalla en el Anexo N° 1 de la presente resolución.

Que, por lo expuesto, no corresponde analizar los demás argumentos planteados por la recurrente para desvirtuar el presente reparo.

IV. Resolución de Determinación N° 960 – Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018

Que, en los cuestionamientos formulados por la recurrente en su recurso de apelación, se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta correspondiente a diciembre de 2018 resulta aplicable al reparo efectuado por la Administración respecto de costos no sustentados fehacientemente.

Que, según lo dispuesto por el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, ***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 gasto e ingresos no declarados; agregándose que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se encontraba regulado en el artículo 55 de dicha ley.

Que, según el artículo 55 de la anotada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1261, las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del cinco por ciento (5%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A y que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en dicho 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, por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por los Decretos Supremos N° 086-2004-EF y N° 258-2012-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" ***aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley***, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

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

Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que la norma antes citada, modificada por el Decreto Supremo N° 400-2016-EF, señala que la Tasa Adicional a la que se refiere el segundo párrafo del artículo 55 de la Ley, 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° 970[52], 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, según lo expuesto, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta tiene por finalidad gravar a los contribuyentes por sumas o entregas en especie que resulten renta gravable de la tercera categoría, siempre que estas impliquen una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, lo que incluye, pero no se limita, a las sumas que han sido cargadas a gastos e ingresos no declarados por estos, en tanto esas sumas o entregas pudieran beneficiar directa o indirectamente a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados y no ser susceptibles de sufrir la retención que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta correspondería efectuar.

Que, sobre el particular resulta importante precisar que en base a lo señalado en las normas en cuestión debe entenderse que una suma o entrega en especie puede involucrar la ***posibilidad de beneficiar directa o indirectamente*** a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de un contribuyente, en tanto involucre una reducción en los activos[53] y/o un incremento en los pasivos[54] sin que los primeros se hayan gravado con el Impuesto a la Renta en cabeza del contribuyente[55] y sin que los segundos sean deducibles como costo y/o gasto para efectos del Impuesto a la Renta[56], siempre que

---

52 Disponible en: http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20(24-12-06).pdf; consultado el 25 de setiembre de 2026.

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

54 Deudas, obligaciones, entre otros.

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

56 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

tengan la ***posibilidad*** de incrementar los activos y/o reducir los pasivos de terceros, en particular los vinculados 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 desplazamiento patrimonial no se manifieste necesariamente mediante un egreso u v de dinero[57], 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) Lo que se presume se dispone indirectamente ***son rentas, no utilidades***[58], 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, pero sobre todo 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 implicase 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, pero sobre todo a alguno de sus accionistas, participacionistas, titulares y en general sus socios o asociados, estará efectuando transferencias de recursos a estos 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 sobre 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 una suma o entrega en especie, es decir, un ingreso no declarado o una suma cargada a gasto no sería susceptible de posterior control tributario, cuando, por un lado, no pueda identificarse plenamente al verdadero beneficiario final, no pueda verificarse el uso o destino final de la suma no ingresada o deducida y/o la operación carezca de fehaciencia o, por otro, cuando el ingreso no declarado o la suma cargada a costo y/o gasto implique que la renta se dispone a favor de un sujeto que no resulta alcanzado por el control de la Administración y, por ende, no fuera posible afectarlas con el Impuesto a la Renta, aun cuando, como ya se ha señalado, se pueda verificar quién es el verdadero beneficiario y/o pueda verificarse el uso o destino final de la suma no ingresada o deducida, si ha beneficiado directamente o es posible concluir razonablemente que los beneficiarios finales pudieran ser los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados del contribuyente, por ejemplo cuando los beneficiarios son empresas no domiciliadas del mismo grupo empresarial y/o estén vinculadas con el contribuyente[59], es decir, tampoco exige que exista certeza o se encuentre acreditado que la suma o entrega en especie, es decir, un ingreso no declarado o una suma cargada a gasto, haya beneficiado directa o indirectamente a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados del contribuyente.

---

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.

57 Es decir, aun cuando el periodo en que se produjo la erogación no coincida con el periodo en que se deduce el gasto relacionado a ella y, por ende, con el periodo en que se acota la disposición indirecta de renta.

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

59 Situación en las que existe una seria dificultad o impedimento para verificar el destino económico final de las rentas trasladadas y ejercer una imposición efectiva sobre sus beneficiarios finales fuera de la jurisdicción nacional.

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 final y/o pueda verificarse el uso o destino final de la suma no ingresada o deducida, no tendría sentido que las normas antes citadas señalasen que constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", 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, 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 es probable que estas terminen beneficiando precisamente a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de la empresa y no terminen siendo gravadas en cabeza del real beneficiado.

Que, en ese mismo 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, ahora bien, es preciso señalar que la Administración consideró como dividendos presuntos los reparos efectuados en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 contenidos en la Resolución de Determinación N° 947 referidos a operaciones no sustentadas fehacientemente que formaron parte del costo del m^2 de los lotes vendibles, según consta en los Resultados de los Requerimientos N° 072 y N° 555.

Que, en tal sentido, se efectuó el cálculo del efecto que tiene en el costo de ventas del ejercicio 2018, las operaciones no sustentadas respecto del rubro "Total Inversión ORDENES" por el importe de S/ 29 472 196,06 y por el "Saldo PCO por consumir" por el importe de S/ 4 952 923,28, tal como se detalla a continuación:

Cuadro N° 10

Determinación del Costo Unitario de Obra "Etapa 1 – Habilitado" y Costo Unitario de Obra "Etapa 1 – Rústico"

Concepto	Observación S/	%
Total Inversión ORDENES (a)	(29 472 196,06)	
Saldo PCO por consumir (b)	(4 952 923,28)	
Total Costo Cierre Obra Etapa 1 (a)+(b)	**(34 425 119,34)**	
Costo Etapa 1 – Habilitado (c)	(29 776 963,86)	86,50%
Costo Etapa 1 – Rústico (d)	(4 648 155,48)	13,50%
Total Costo (c)+(d)	**(34 425 119,34)**	**100,00%**
m^2 vendible (lotes) Etapa 1 – Habilitado (e)	595 851,31	
m^2 vendible (lotes) Etapa 1 – Rústico (f)	123 242,93	
Costo unitario de Obra Etapa 1 – Habilitado (c)/(e)	49,97	
Costo unitario de Obra Etapa 1 – Rústico (d)/(f)	37,72	

	m² Netos Vendidos	Efecto Unitario	Afectación S/
Afectación al Costo de Ventas relacionado a Obras de "Etapa 1 – Habilitado"	198 873,28	49,97	9 937 697,80
Afectación al Costo de Ventas relacionado a Obras de "Etapa 1 – Rústico"	20 000,00	37,72[60]	754 400,00

Que cabe precisar que el cálculo del cuadro precedente considera únicamente el efecto de la observación por "costos no sustentados" sobre los 595 851,31 m² de área vendible y no incluye la observación por cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno, por lo que lo dispuesto en el acápite 3.2 de la presente resolución no incide en la base de la Tasa Adicional.

Que, sobre el particular, es preciso señalar que, conforme se ha expuesto anteriormente en la presente resolución, el reparo determinado por la Administración corresponde a operaciones no fehacientes o no acreditadas respecto de las que la recurrente no se presentó documentación sustentatoria de manera suficiente y razonable; por lo tanto, por su propia naturaleza, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, debido a que las mencionadas deducciones no deducibles corresponden a operaciones respecto de las cuales la recurrente no presentó documentación sustentatoria que acredite su efectiva realización, por lo que, estarían afectos a la tasa adicional del 5% del Impuesto a la Renta.

Que, es de anotar que, el monto que genera la determinación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta no formará parte de la utilidad contable materia de distribución de dividendos y, por ende, no podrá ser materia de un control posterior de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, respecto de dicho importe.

Que, por lo expuesto, se ha acreditado por un lado que, las operaciones observadas que forman parte del costo de venta, no están debidamente acreditadas y, por otro que, respecto de ellos, no se podrá ejercer un posterior control tributario; en tal sentido, se tiene que la aplicación de la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2018 efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley, y en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

V. Resolución de Multa N° 652 – Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario

Que en la Resolución de Multa N° 652 (folios 1 y 2 del documento adjuntado al Expediente N° 20), se aprecia que fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018.

Que, según el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la anotada resolución de multa se sustenta en el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 947, la cual ha sido mantenida en cuanto a la observación por "costos no sustentados" y dejada sin efecto en cuanto a la observación por "cantidad de metros cuadrados de los lotes o terreno", habiéndose dispuesto su

[60] Es preciso señalar que la diferencia entre el efecto unitario de S/ 37,72 m² de los lotes rústicos consignado en el Cuadro N° 10 y la diferencia de S/ 37,71 m² en el Cuadro N° 2 obedece a que este último resulta de comparar costos unitarios ya redondeados a dos decimales, mientras que el primero se calcula directamente sobre las observaciones.

reliquidación; corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada en ese extremo, por los fundamentos expuestos, manteniéndose en lo demás que contiene respecto de tal tributo y período, según se detalla en el Anexo N° 2 de la presente resolución.

Que en relación con el argumento de la recurrente, según el cual no habría declarado cifras o datos falsos ni omitido circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, por lo que no se configuraría la comisión de la infracción analizada, y que a tal efecto, invoca el principio de tipicidad, previsto en el artículo 171 del Código Tributario y en el numeral 4 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, conforme al cual las conductas sancionables deben estar previstas de forma exacta, sin admitir interpretación extensiva ni analogía, garantizando la predictibilidad de las consecuencias de los actos del administrado, citando las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 01873-2009-PA/TC, N° 00197-2010-PA/TC y N° 2192-2004-AA/TC sobre el principio de tipicidad o taxatividad; cabe señalar, que el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por la observación sobre "costos no sustentados" ha sido confirmado en la presente instancia, habiéndose revocado el extremo referido a la cantidad de metros cuadrados de los lotes o terrenos, estableciéndose que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 consignada por la recurrente en su declaración jurada no resultaba arreglada a ley en dicho extremo, por lo que tal conducta configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario en la parte que subsiste, conforme ha sido determinado por la Administración, no verificándose la vulneración del principio alegado; asimismo, es del caso enfatizar que conforme al artículo 165 del Código Tributario: *"La infracción será determinada en forma objetiva"*, lo que excluye la posibilidad de atender a consideraciones subjetivas.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la sola participación del representante de la Administración, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 1197-2026-EF/TF (folio 1 del documento adjuntado al Expediente N° 290), siendo que ambas partes fueron debidamente notificadas para tal efecto.

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

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución N° 362 de 11 de setiembre de 2025 en el extremo que se pronuncia sobre 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° 948 a N° 959.

2. **REVOCAR** la Resolución N° 362 de 11 de setiembre de 2025 en el extremo del reparo por cantidad de metros cuadrados de los lotes contenido en la Resolución de Determinación N° 947 y en el extremo de la Resolución de Multa N° 652 vinculado a dicho reparo, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA	VILLANUEVA AZNARÁN	HUERTA LLANOS
VOCAL PRESIDENTE	VOCAL	VOCAL

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

Nota: Documento firmado digitalmente

Anexo N° 1

Reliquidación de la Resolución de Determinación N° 947
Impuesto a la Renta del ejercicio 2018

I. Determinación de la Renta Neta Imponible

Concepto		Determinación Según Administración S/	Reliquidación Tribunal Fiscal S/
Según datos de la declaración jurada, presentada mediante Formulario 708 PDT N° 539 de 26/03/2019			
Resultados antes de Impuestos	**Utilidad**	124 847 290,00	124 847 290,00
	Perdida	-	-
(+) Adiciones a los Resultados del Ejercicio		57 394 382,00	57 394 382,00
(-) Deducciones a los Resultados del Ejercicio		116 888 900,00	116 888 900,00
Renta Neta del Ejercicio		**65 352 772,00**	**65 352 772,00**
Perdida del Ejercicio		**-**	**-**
Mas: Reparos			
1. Diferencia en la determinación del Costo de Ventas		15 546 395,00	10 691 898,00
Total Reparos		15 546 395,00	10 691 898,00
Renta Neta del Ejercicio		**80 899 167,00**	**76 044 670,00**
Perdida del Ejercicio		**-**	**-**
(-) Pérdida Tributaria Compensable de Ejercicios Anteriores según Fiscalización		-	-
(-) Inversión Sector Agrario y/o Amazonia		-	-
Renta Neta Imponible		**80 899 167,00**	**76 044 670,00**
Perdida Tributaria		**-**	**-**
Impuesto a la Renta Total (29,5 %)	29,5%	**23 865 254,00**	**22 433 178,00**

II. Determinación del Impuesto a la Renta

Concepto			Determinación Según Administración S/	Reliquidación Tribunal Fiscal S/
Impuesto Calculado				
Impuesto a la Renta Régimen General			**23 865 254,00**	**22 433 178,00**
Créditos Sin Derecho A Devolución				
Pagos a Cuenta Impuesto a la Renta Acreditados contra IEAN		-		
Por Impuesto a la Renta Fuente Extranjera		-		
Por Donaciones		-		
Por Reinversión		-		
Inversión, Reinversión - Ley del Libro		-		
Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta Acreditados contra el ITAN		-		
Pagos Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta		-		
Otros Créditos Sin Derecho a Devolución		-		
Total Créditos Sin Derecho a Devolución ->			-	-
Créditos Con Derecho A Devolución				
Pagos de Otros Impuestos Compensables		**-**		
Saldo a Favor del Ejercicio Anterior	(A)	**-**		
Pagos a Cuenta Mensuales Ajustados	(B)	**19,425,517**		
Retención 3era Categoría Art 73-B Ley IRenta y 54-A Reglamento		**-**		
Ley 28843 (Sin Incluir Monto Compensado Contra Pagos A Cuenta)		**-**		
Otros Créditos con Derecho a Devolución		**-**		
Otros Créditos (Pagos a Cuenta en Exceso)		**-**		
Total Créditos Con Derecho A Devolución ->			19 425 517,00	19 425 517,00
Pagos del ITAN No Aplicados contra el Impuesto a la Renta	(B)	-		
Saldo a Favor del Contribuyente	2	*Aplic Pagos a Cta y Regul*	-	-

Concepto			Determinación Según Administración S/	Reliquidación Tribunal Fiscal S/
Saldo a Favor del Fisco			4 439 737,00	3 007 661,00
Actualización del Saldo según SUNAT	Factor:	1.000	-	-
Total Deuda Tributaria			4 439 737,00	3 007 661,00
(-) Compensación con el Saldo a Favor del Exportador			-	-
(-) Otros Pagos contra Total de Deuda Tributaria, realizados con anterioridad			-	-
Saldo de la Deuda Tributaria, a la Fecha de Vencimiento de la DDJJ Anual			**4 439 737,00**	**3 007 661,00**

III. Actualización de la Deuda Tributaria

Detalle	TIM Mensual %	N° Días	TIM Diaria %	TIM Acumulada %	IPC	Tributo Insoluto S/	Intereses S/	Total S/
Omisión al 27/03/2019						3 007 661,00		3 007 661,00
(+) Intereses del 28/03/2019 al 31/03/2020	1,20	370	0,04000	14,800			445 134,00	445 134,00
(+) Intereses del 01/04/2020 al 31/03/2021	1,00	365	0,03333	12,167			365 942,00	365 942,00
(+) Intereses del 01/04/2021 al 23/12/2024	0,90	1363	0,03000	40,890			1 229 833,00	1 229 833,00
Deuda Tributaria al 23/12/2024 (Fecha de emisión de RD)						**3 007 661,00**	**2 040 909,00**	**5 048 570,00**
(+) Intereses del 24/12/2024 al 20/01/2025	0,90	28	0,03000	0,840			25 264,00	25 264,00
Deuda Tributaria al 20/01/2025						**3 007 661,00**	**2 066 173,00**	**5 073 834,00**
(-) Pago del 20/01/2025 Boleta de Pago - Formulario 1662 N° [illegible]560							(67 047,00)	(67 047,00)
Saldo de Deuda Tributaria al 20/01/2025						**3 007 661,00**	**1 999 126,00**	**5 006 787,00**
(+) Intereses del 21/01/2025 al 11/09/2025 Reclamación (Resuelto en el plazo de ley)	0,90	234	0,03000	7,020			211 138,00	211 138,00
(+) Intereses del 12/09/2025 al 01/10/2025	0,90	20	0,03000	0,600			18 046,00	18 046,00
(+) Intereses del 02/10/2025 al 25/09/2026 Apelación (Resuelto en el plazo de ley)	0,90	359	0,03000	10,770			323 925,00	323 925,00
Deuda Actualizada al 25/09/2026						**3 007 661,00**	**2 552 235,00**	**5 559 896,00**

(A) Según Anexo N° 04 de la Resolución de Determinación N° 947 (folio 5 del documento adjuntado al Expediente N° 22).
(B) Según Anexo N° 03 de la Resolución de Determinación N° 947 (folio 4 del documento adjuntado al Expediente N° 22).

Anexo N° 2
Reliquidación de la Resolución de Multa N° 652
Impuesto a la Renta del ejercicio 2018

I. Determinación de la Multa

	Saldo a Favor del Contribuyente S/	Impuesto por Pagar S/
Según el Contribuyente (Formulario 708 PDT N° 539 de 26/03/2019)	(146 449,00)	-
Según Administración (Fiscalización)		4 439 737,00
Según Tribunal Fiscal (Reliquidación)		3 007 661,00
Base de la Sanción: Tributo por Pagar Omitido:		3 007 661,00
Porcentaje de la Sanción (Tabla I):		50%
Multa Determinada:		**1 503 831,00**
UIT Vigente a la Fecha de Infracción (2019):		4 200,00
Multa no debe ser menor al 5% de la UIT:		210,00

II. Actualización de la Multa

Detalle	TIM Mensual %	N° Días	TIM Diaria %	TIM Acumulada %	IPC / Interés Legal Factor	Tributo Insoluto S/	Intereses S/	Total S/
Multa al 26/03/2019 (Fecha de infracción)						1 503 831,00		1 503 831,00
(+) Intereses del 26/03/2019 al 31/03/2020	1,20	372	0,04000	14,880			223 770,05	223 770,05
(+) Intereses del 01/04/2020 al 31/03/2021	1,00	365	0,03333	12,167			182 971,12	182 971,12
(+) Intereses del 01/04/2021 al 31/12/2023	0,90	1 005	0,03000	30,150			453 405,05	453 405,05
Multa actualizada al 31/12/2023 (fin de la actualización con TIM – Ley N° 31962)						**1 503 831,00**	**860 146,00**	**2 363 977,00**
(+) Del 01/01/2024 al 23/12/2024 – sin actualización (Ley N° 31962)		358					-	-
Deuda Tributaria al 23/12/2024 (Fecha de emisión de RM)						**1 503 831,00**	**860 146,00**	**2 363 977,00**
(+) Intereses legales del 24/12/2024 al 20/01/2025 (1)		28			0,001746667		2 627,00	2 627,00
Deuda Tributaria al 20/01/2025						**1 503 831,00**	**862 773,00**	**2 366 604,00**
(-) Pago del 20/01/2025 Boleta de Pago - Formulario 1662 N° 1561							**(12 507,00)**	**(12 507,00)**
Saldo de Deuda Tributaria al 20/01/2025						**1 503 831,00**	**850 266,00**	**2 354 097,00**
(+) Intereses legales del 21/01/2025 al 25/09/2026 (2)		613			0.03591975		54 017,00	54 017,00
Multa Actualizada al 25/09/2026						**1 503 831,00**	**904 273,00**	**2 408 114,00**

(1) Aplicación de la tasa legal efectiva conforme a la Ley N° 31962, estableciendo un factor de 0,001746667, según el siguiente detalle:
Tasa Efectiva = ((Factor Acumulado Final / Factor Acumulado Inicial) - 1) = ((8,57411 / 8,55916)-1)
Factor Acumulado Final (20/01/2025) = 8,57411
Factor Acumulado Inicial (24/12/2024) = 8,55916

(2) Aplicación de la tasa legal efectiva conforme a la Ley N° 319622, estableciendo un factor de 0.03591975, según el siguiente detalle:
Tasa Efectiva = ((Factor Acumulado Final / Factor Acumulado Inicial) - 1) = ((8,88267 / 8,57467)-1)
Factor Acumulado Final (25/09/2026) = 8,88267
Factor Acumulado Inicial (21/01/2025) = 8,57467

Es de precisar, que el Factor acumulado final y el Factor acumulado inicial utilizado, se obtienen del portal web de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP disponible en el siguiente enlace: https://www.sbs.gob.pe/app/pp/EstadisticasSAEEPortal/Paginas/TILegalEfectiva.aspx