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 m^2 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 m^2 se encuentran indirectamente relacionados con la generación de ingresos – pues su entrega le permite obtener la autorización para vender los 595 851,31 m^2 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 m^2 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 m^2 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 m^2.

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 Nº 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.