



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

EXPEDIENTE N° : 13505-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 10 de setiembre de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 19 de setiembre de 2022, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 y el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el reparo por ajuste por aplicación de precios de transferencia debe ser dejado sin efecto, puesto que la base legal aplicada por la Administración no era suficiente para la correcta aplicación del test de beneficio en el ejercicio 2017, en tanto dicho test fue reglamentado en el ejercicio 2018, con vigencia en el ejercicio 2019, siendo que su aplicación supondría la vulneración de los principios de legalidad, razonabilidad, tipicidad y de aplicación retroactiva de la norma. Refiere que recién mediante el Decreto Supremo Nº 337-2018-EF se incorporó el artículo 118-A al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y con ello se reglamentó el inciso i) del artículo 32-A de la citada ley, debiendo notarse que la referida norma reglamentaria establece expresamente que para efectos de aplicar lo establecido en el aludido inciso i), los contribuyentes debían tener en cuenta sus disposiciones, las que recién fueron publicadas en el 2018. Precisa que la Administración exigió documentación cuyas pautas aún no se habían reglamentado, así como verificar el margen de utilidad sin que aún se haya reglamentado sus alcances y acreditar los criterios de asignación cuando estos aún no estaban regulados, lo que vulnera el principio de legalidad.

Que apunta que la norma tributaria está generando una distorsión al establecer una regla para la deducibilidad de los servicios y no para la valoración de los mismos, y que no resulta acorde a derecho que se desconozca el gasto cuando el contribuyente está en la imposibilidad de exigir la documentación correspondiente a la matriz, pues lo contrario conllevaría a una afectación al principio de interdicción de la arbitrariedad dentro del marco constitucional.

Que indica que, en el supuesto negado que resulte aplicable la normativa utilizada por la Administración, cumplió con acreditar el referido test de beneficio, siendo suficiente la documentación aportada para acreditar los costos y/o gastos incurridos, así como los criterios de asignación de estos en la determinación del valor de la contraprestación por los servicios recibidos de sus empresas vinculadas domiciliadas en el exterior, siendo que la Administración no ha valorado de forma conjunta, coherente, razonada y en función a su *modus operandi* dicha documentación, y cita las Resoluciones Nº 06368-1-2003 y 01759-5-2003. Anota que en el 2017 no se había emitido ninguna reglamentación sobre los criterios para asignar razonablemente los costos y gastos, por lo que era de libre gestión del contribuyente la razonabilidad de tal calidad probatoria, habiendo cumplido con tal exigencia. Añade que la Administración pretende que solicite a otro órgano extraterritorial, información confidencial de su vinculada argentina, cuando ella tuvo mejor oportunidad para acceder a dicha información, considerando que existe un acuerdo de cooperación con la administración tributaria argentina, además de contar con un convenio para la asistencia administrativa mutua tributaria de la OCDE. Refiere que la Administración no ha revisado los cuadros analíticos presentados y ha restado mérito a las hojas de cálculo analíticas proporcionadas, sin haber indicado la documentación adicional que requería para sustentar dichos cálculos, considerando que dentro del



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

ordenamiento jurídico no se ha dispuesto una prueba específica para la acreditación de los costos y/o gastos incurridos por los proveedores no domiciliados dentro del marco de la aplicación del test de beneficio, por lo que la actuación de la Administración debe enmarcarse dentro del régimen legal de libre valoración de pruebas, y cita la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N°

y las Resoluciones N° 02289-4-2003 y 06011-3-2010. Alega que, si la Administración consideraba que las pruebas presentadas no eran suficientes, en uso de su facultad de fiscalización, debió aportar y actuar las pruebas que estuvieran a su alcance, y cita las Resoluciones N° 05732-1-2005, 06161-2-2003 y la Sentencia de Casación N° 3956-2016 LIMA; y que aquella pretende arbitrariamente exigir mayor documentación que supuestamente es indispensable sin siquiera precisar el tipo de documentación que requiere para acreditar los criterios de asignación de dichos costos y/o gastos incurridos, vulnerando así su derecho a probar. Además, alega que la Administración se contradice pues, por un lado, señala que sí identificó los costos y gastos incurridos por los proveedores y el margen de ganancia correspondiente, a través de las hojas de cálculo presentadas, y, por otro lado, indica que no le fue posible identificar dichos conceptos.

Que menciona que la Administración no realizó un proceso de determinación adecuado al aplicar el test de beneficio, toda vez que, de haber considerado que no se había acreditado los costos y gastos incurridos por los prestadores de servicios, aquella debió reparar y cuantificar únicamente la parte proporcional a ello y no considerar el total como no deducible. Explica que si lo que se cuestiona es la acreditación de la cuantía del gasto o costo, se deberá aplicar un reparo proporcional pues la propia norma señala que la deducción "se determina" sobre la suma de costos y gastos incurridos, de manera que si el reparo es por la asignación de costos y gastos, el mismo estaría mal formulado, por lo que debería ser dejado sin efecto; y, en todo caso, la Administración no debió reparar la totalidad del gasto observado sino que debió hacerlo de manera proporcional por la parte supuestamente no acreditada.

Que manifiesta que se ha vulnerado su derecho al debido procedimiento y su derecho de defensa, no habiendo cumplido con la debida motivación del acto, lo que conllevó a una motivación aparente. Arguye que la información que presentó dentro del procedimiento de fiscalización el 21 de setiembre de 2021 debió ser merituada, pues no fue solicitada expresamente por la Administración, y, asimismo, cuando fue ofrecida en la etapa de reclamación, esta debió calificar como prueba admisible sin pago previo, dado que la demora en proporcionar tal información se debió a que era información requerida a empresas del exterior.

Que refiere, sobre la multa impuesta por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, que, en el mismo sentido y bajo los mismos argumentos relativos a la resolución de determinación a la que se vincula, debe ser dejada sin efecto.

Que apunta, sobre la multa impuesta por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, que lo que realmente está cuestionando la Administración es que el contenido de la documentación, a su criterio, no le fue suficiente para satisfacer su expectativa probatoria, siendo que tal apreciación negativa respecto de la información que le fue proporcionada no configura el tipo infractor con el que se pretende sustentar la determinación de la referida multa. Precisa que la Administración pretende sancionarla sin advertir que los elementos probatorios que, según su agente fiscalizador, no le permiten validar los costos y gastos incurridos por los proveedores son elementos elaborados por sujetos no domiciliados y no por ella, siendo que, en su caso, cumplió con presentar la información solicitada en el Requerimiento N°

Que mediante escrito ampliatorio reitera que el reparo por ajuste de precios de transferencia debe ser dejado sin efecto, puesto que fue emitido fuera del marco legal aplicable en el ejercicio 2017, considerando que, durante este ejercicio y el ejercicio 2018, el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que incorporó el test de beneficio, no tuvo desarrollo reglamentario, lo que resultaba necesario, ya que el reglamento complementa y desarrolla la ley que lo justifica, e invoca la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 0552-2006-PA-TC, y las Resoluciones N° 04635-1-2021, 08864-1-2017 y 07623-1-2011. Enfatiza que el inciso b) del artículo 118-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta recién previó expresamente que estaba incorporando las disposiciones que eran necesarias para aplicar la prohibición de la deducción del costo o gasto de los servicios que recibe un contribuyente de sus partes vinculadas, cuando no satisfagan el test de beneficio, por lo que el reparo efectuado vulneraría los principios de legalidad, razonabilidad, tipicidad y de aplicación retroactiva de la norma, e invoca la sentencia del



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 10919-7-2021, 04407-7-2021, 09817-7-2011 y 02298-7-2021. y las Resoluciones N° 05379-7-2021,

Que alega que la propia Administración reconoció expresamente que los servicios se prestaron efectivamente, y que explicó de forma reiterada en el procedimiento de fiscalización cómo se calcula la asignación de costos y gastos incurridos en los servicios prestados. Precisa que adjuntó la documentación y/o información pertinente para el análisis de los servicios prestados por sus vinculadas

, que debe ser analizada por la Administración, no existiendo un nivel mínimo indispensable de carga probatoria que esta deba exigir, y cita las Resoluciones N° 04214-1-2021, 02373-4-2020, 05320-9-2020, 06587-9-2021, 12723-5-2015, 07578-8-2014 y 06280-9-2020, así como las sentencias emitidas en los Expedientes N° 00427-2021-OHC/TC y 0090-2004-AA/TC.

Que recalca que, en todo caso, la Administración no debió reparar la totalidad del gasto observado, sino que debió hacerlo de manera proporcional, esto es, que debió reparar solo la parte proporcional presuntamente no acreditada y no la parte por la que se cumple con el principio de causalidad. Anota que la Administración, durante el procedimiento de fiscalización, solicitó información general y no de forma precisa, por lo que estaría vulnerando su derecho al debido procedimiento, además de haber emitido los valores sin una adecuada motivación; cita las sentencias recaídas en los Expedientes N° 5085-2006-PA/TC, 03394-2021-PA/TC, 4289-2004-AA/TC, 03283-2007-PA/TC, 8495-2006-PA/TC, las Resoluciones N° 02827-10-2013, 03268-1-2016, 05027-9-2020 y 04879-9-2020; y solicita que se declare la nulidad del procedimiento de fiscalización y se dejen sin efecto los valores impugnados.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos en el sentido que cumplió con entregar toda la información y documentación para acreditar los costos y gastos incurridos.

Que por su parte, la Administración señala que, como consecuencia del procedimiento de fiscalización practicado a la recurrente, formuló un reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia – test de beneficio, en relación con los servicios recibidos de sus empresas vinculadas. Agrega que detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 y en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que de autos se aprecia que mediante la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____ (folios 502 y 503), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial¹ del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, a consecuencia del cual emitió la Resolución de Determinación N° _____ por el citado tributo y periodo, y las Resoluciones de Multa N° _____ por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 y en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario (folios 551, 552, 554, 555 y 557 a 559).

Resolución de Determinación N° _____

Que del Anexo N° 2 al citado valor (folio 558/vuelta), se advierte que fue emitido por el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por concepto de ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia – test de beneficio en relación a los servicios recibidos por la recurrente de sus empresas vinculadas, por el importe de S/ 4 135 053,00, al considerar que aquella no proporcionó la documentación y/o información que evidencie el cumplimiento del citado test de beneficio, en cuanto a los costos y/o gastos incurridos por las empresas relacionadas prestadoras de los servicios, ni los criterios de asignación de aquellos, ni la liquidación de tales servicios, lo que constituye una condición necesaria para la deducción del costo y/o gasto, establecido en la normativa vigente en el ejercicio fiscalizado (2017); consignando como base legal el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ (folios 428/vuelta a 430), la Administración dio cuenta de que, en la parte descriptiva del Reporte Local del ejercicio 2017², la recurrente informó sobre los servicios recibidos de sus empresas vinculadas no domiciliadas Phillip Morris

¹ Teniendo como elemento del tributo a fiscalizar el valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas y/o con países o territorios de baja o nula imposición, y como aspecto del elemento a fiscalizar las operaciones de servicio (egresos) entre vinculadas – test de beneficio.

² Presentado por la recurrente el 13 de junio de 2018, mediante el Formulario Virtual 3560 N° _____.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

detallados en el Cuadro Nº 2 inserto en dicho requerimiento (folio 429), realizando solo una descripción general de tales servicios, por lo cual solicitó a aquella que proporcione, entre otros, la documentación que demuestre: la naturaleza del servicio; la efectiva prestación del servicio; la necesidad real del servicio; los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos; el lugar en que se prestaron los servicios, así como el tiempo que abarcó dicha prestación. Además, precisó que, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, la deducción del costo o gasto por el servicio recibido se determinaba sobre la base de la sumatoria de todos los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como su margen de ganancia, por lo que la recurrente debía proporcionar en medios magnéticos (Formato PDF), por cada servicio, la determinación de los costos y gastos, así como el margen de ganancia del prestador del servicio; y también debía proporcionar el detalle o liquidación del importe o valor de cada servicio, el cual debía contener la base para su cálculo (por ejemplo: costo del servicio o ingreso), así como la tarifa, margen u otro concepto aplicado a efectos de determinar el valor del servicio.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 239/vuelta a 252), en el que señaló, entre otros, lo siguiente:

- En cuanto a la naturaleza de los servicios, le prestaba servicios generales y de administración, consistentes en soporte de funciones de finanzas, recursos humanos y administración; por su parte, le prestaba servicios de infraestructura, licencias, telecomunicaciones y otros; y, por su parte, gestionaba la asignación de personal altamente capacitado dentro del grupo. En cuanto a la necesidad de los servicios recibidos, con su equipo de personas no era posible llevar a cabo todas las tareas de soporte *back office* (tesorería, recursos humanos y servicios financieros), por ello le prestaba servicios; por su parte, le prestaba servicios toda vez que no contaba con un área de soporte informático a nivel local, por lo que tuvo que contratarla para los servicios de telecomunicaciones, infraestructura, licencias y otros; y, por su parte, le prestó servicios que le permitían contar con personal con experiencias a fin de estandarizar sus procesos con el fin de dar continuidad al negocio.
- En cuanto a la asignación de costos y gastos incurridos por se consideraba la incidencia de la vinculada en el total de costos incurridos por dicha compañía, de acuerdo a criterios de distribución, siendo que, una vez determinado el porcentaje, el mismo era aplicado al total de gastos de para calcular la distribución real de costos correspondientes al servicio y a la vinculada, y para determinar los gastos que iban a ser facturados, se utilizaba la información asignada a los centros de costos de las áreas de trabajo de la compañía; por su parte, la asignación de costos y gastos incurridos por se basaba en la metodología del costo total, en cumplimiento de las directrices de la OCDE, siendo los criterios de asignación consistentes en: costos directos, que a su vez se clasificaban en costos directamente incurridos y costos recargados directamente por otras funciones, y costos indirectos, y que el recargo a la facturación se determinaba aplicando un recargo del 3%; y, por su parte, la asignación de costos y gastos incurridos por una vez codificados y analizados eran imputados en el centro de costos correspondiente al cual el empleado fue asignado.

Que en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 214/vuelta a 222/vuelta), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó lo siguiente:

- La recurrente cumplió con documentar la efectiva prestación de los servicios por parte de sus empresas vinculadas.
- Respecto a los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos, de la documentación adjuntada por la recurrente (archivos en formato Excel), se podía apreciar que e' aplicado en los servicios señalados, se regía sobre una base de costos directos e indirectos; no obstante, los archivos de cálculos presentados por la recurrente no contenían ni las fórmulas ni el detalle de cómo fueron determinados para su posterior facturación al . Además, la recurrente tampoco presentó documentación fuente que evidencie los costos y/o gastos

³ En adelante,

⁴ En adelante.

⁵ En adelante,



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

efectivamente incurridos por los proveedores de los servicios a su favor , en el ejercicio fiscalizado. Así pues, la recurrente no detalló cómo determinó el margen sobre los costos y gastos, ni cómo fueron asignados estos, ya que dicha información no fue descrita en cuanto a las bases de asignación y de cálculo por cada prestación de servicios efectuada en el ejercicio 2017.

Que mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº (folios 208 y 209), la Administración reiteró a la recurrente el pedido de presentación de la documentación que demuestre los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos; y el detalle o liquidación del importe o valor de cada servicio, el cual debía contener la base para su cálculo (por ejemplo: costo del servicio o ingreso), así como la tarifa, margen u otro concepto aplicado a efectos de determinar el valor del servicio.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó escritos (folios 195 a 200), en los que señaló, entre otros, que presentaba la copia de los salarios de todos los empleados en el ejercicio materia de fiscalización, y que trabajaba con un costo de operación, al cual le adicionaba el 5%, con lo cual exponía el costo incurrido que servía de base para la facturación. Agregó que adjuntaba documentos en formato Excel que permitían evidenciar los gastos asociados con salarios y otros gastos de operación que incluían: salarios, controles internos, gerencia general, alquiler de edificio, gastos de consultoría, mantenimiento, suscripciones, depreciación de activos fijos.

Que en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 188 a 193/vuelta), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, e indicó que aquella no precisó mayor información sobre el personal a cargo de los servicios prestados y el importe de la retribución percibida por los servicios brindados, ni tampoco precisó el importe correspondiente al costo efectivamente incurrido por los proveedores. Refirió que los archivos en formato Excel presentados no tenían documentación de que acreditara los costos y gastos incurridos por

en la prestación de servicios a la recurrente durante el ejercicio 2017, así como los criterios empleados para la asignación de estos. Agregó que, si bien la recurrente adjuntó información correspondiente a sus cálculos de cada facturación, dicha información podía revelarse de los archivos en formato Excel anteriormente proporcionados por ella; no obstante, tales documentos solo expresaban las cantidades registradas como costo directo (personal empleado) e indirecto (depreciación, reparación y mantenimiento, etc.) o los factores de asignación (ratios empleados sobre algún criterio en particular) empleados en las fórmulas de Excel para asignar los costos indirectos, pero ninguno de tales importes había sido documentado y/o acreditado como se le solicitó, en la medida que la recurrente solo proporcionó información relacionada a su cálculo, más no sustentó adecuadamente sus costos directos, así como los criterios sobre los cuales dichos costos indirectos fueron determinados.

Que mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº (folios 181/vuelta a 185), la Administración refirió que, conforme con el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, la documentación e información proporcionada por los contribuyentes debía permitir determinar el valor de la contraprestación, a fin de verificar si se encontraba a valor de mercado, y, de ser el caso, si el margen de utilidad se encontraba dentro de los parámetros establecidos por ley, siendo que dicha documentación debía evidenciar todos los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, los criterios de asignación de dichos costos y gastos, el margen de utilidad o ganancia y cualquier otra documentación que permitiera determinar el valor del servicio; sin embargo, en ese caso, la recurrente, pese a haber sido requerida, no había acreditado con documentación y/o información los costos y gastos incurridos por sus proveedores vinculados ni tampoco acreditaba y/o documentaba el soporte de la liquidación de cada uno de los servicios facturados. Detalló que si bien la recurrente había presentado la documentación que acreditaba sus cálculos (archivos en formato Excel sobre cómo determinaba los importes calculados), su facturación (comprobantes de pago emitidos por las empresas proveedoras), así como diversas evidencias sobre la efectiva prestación del servicio a su favor, no obstante, por el lado de los costos y gastos asumidos por las empresas vinculadas, estos no habían sido acreditados por la recurrente, en la medida que aquella solo había brindado el detalle de lo facturado mas no la evidencia de lo que efectivamente le había costado el servicio a las empresas vinculadas proveedoras, tanto directos como indirectos, ni tampoco era posible identificar con claridad las bases sobre las cuales se había hecho la liquidación para luego facturar a la recurrente, pese a que dicha determinación incluía una diversidad de criterios de asignación, costos y/o gastos asociados, conforme se señalaba en el propio manual de "facturación de servicios". Por lo anterior,



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

solicitaba a la recurrente que presentara y/o proporcionara toda la documentación que sustentara, entre otros, los costos y/o gastos incurridos por los prestadores de servicios –empresas vinculadas–, a fin que esta sustentara la deducción del costo y/o gasto en la determinación del Impuesto a la Renta por el importe de S/ 4 135 053,00, debiendo presentar un escrito detallando sus argumentos y citando la base legal respectiva, siendo que, de no sustentar lo solicitado, procedería a observar dicha deducción en la determinación de la renta del ejercicio 2017.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 171 a 174), en el que reiteró que los servicios prestados por sus vinculadas cumplían con el respectivo test de beneficio y estuvieron orientados al cumplimiento de sus objetivos de sostenibilidad y crecimiento. Precisó que, además de toda la documentación adjuntada hasta dicho momento, proporcionaba un archivo en formato Excel en el que los citados proveedores vinculados mostraban la asignación de costos y/o gastos en los que incurrieron para prestarle el servicio, en el cual se podía apreciar la trazabilidad de tales costos y/o gastos, siendo posible con ello que la Administración identifique la relación existente entre tales costos y/o gastos y la contraprestación facturada, cumpliendo así con lo establecido por el inciso b) del artículo 118 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Manifestó que, respecto de los servicios observados, el principal costo incurrido era el de tipo laboral o de mano de obra. Concluyó que durante toda la fiscalización había cumplido con describir los servicios, así como sustentado su prestación y forma de facturación, cálculo de costos directos e indirectos identificando los mismos con dichos servicios, por lo que la Administración debía evaluar dicha información de forma conjunta y aplicando los principios de verdad material e impulso de oficio.

Que en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº _____ (folios 157/vuelta a 163/vuelta), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó que la información proporcionada por esta no le permitió trazar o identificar ningún costo y/o gasto de carácter laboral, en la medida que se trataban de datos consolidados y no brindaban mayor detalle sobre el personal que correspondía al grupo de trabajadores asignados a los servicios prestados a la recurrente. Anotó que la normativa tributaria señalaba explícitamente que la documentación y/o información debía “evidenciar” los costos y/o gastos incurridos por la empresa vinculada que resultaba el “prestador de los servicios”, así como los criterios razonables de asignación de aquellos. Reiteró que, si bien la recurrente había presentado documentación que acreditaba la efectiva prestación de los servicios, ello no resultaba suficiente para deducir como costos y/o gastos los importes por los servicios recibidos de las empresas vinculadas, siendo además que los principios de verdad material e impulso de oficio no la podían llevar a afirmar que contaba con la referida documentación, esto es, la documentación que evidencie los costos y gastos incurridos por el proveedor de servicio y los criterios de asignación de los mismos. Añadió que el archivo en formato Excel proporcionado por la recurrente en respuesta al Requerimiento Nº _____ tampoco le permitía identificar la asignación de costos y gastos por los servicios recibidos, pues correspondía a un documento de cálculo respecto del cual no presentaba mayor detalle ni documentación de sustento sobre los conceptos que contenía, no siendo posible validar los conceptos listados como “costo” o los diversos gastos citados en el referido archivo, ni tampoco se podían validar los criterios de asignación de dichos costos y gastos, dado que la recurrente no había proporcionado la documentación que los evidencie. Por lo anterior, considerando que la recurrente no acreditó documentariamente los costos y/o gastos incurridos por sus proveedores vinculados, así como los criterios de asignación de los mismos, observó la deducción del costo y/o gasto en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por el importe de S/ 4 135 053,00, por los servicios recibidos de sus partes vinculadas.

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº _____ (folio 154), emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otras, la observación antes indicada, a fin de que realice sus descargos.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 110 a 152), en el que, además de reiterar todo lo indicado en escritos anteriores, señaló que había presentado toda la documentación y/o información sobre los costos y gastos incurridos por sus proveedores _____ en la prestación de servicios, así como el soporte de la liquidación de cada uno de los servicios facturados, acreditando así cada uno de los gastos a través de documentos y políticas que soportaban cada cálculo realizado, siendo que, en el caso de _____ presentó los cuadros en los que se detallaban sus costos laborales para el año 2017, por los meses de mayo y noviembre, lo que no resultó suficiente para la Administración, quien le requería nuevamente



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

acreditar los costos y/o gastos asumidos por los proveedores vinculados, y, en ese sentido, presentaba información de soporte que acreditaba dichos costos y/o gastos. Precisó que la Administración se había limitado a decir que toda la documentación proporcionada no satisfacía sus requerimientos, sin señalar qué información adicional era la que requería para considerar sustentados los costos y/o gastos observados, lo que llevaría a que nunca sea posible cubrir el nivel de sustento que la Administración buscaría encontrar, y ello vulneraría su derecho de defensa, siendo además que discrepaba de la interpretación de la Administración sobre los principios de impulso de oficio y verdad material, en virtud de los cuales correspondía que desplegara un mínimo de labor probatoria frente a las pruebas presentadas e indique cuál fue su análisis conjunto.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 86/vuelta a 95), la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y señaló que sus observaciones se centraron en el cumplimiento específico de lo establecido por el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y que, si bien aquella había proporcionado información que permitía evidenciar diversos aspectos de las operaciones tales como la naturaleza del servicio, su necesidad real, así como su efectiva prestación, el aspecto aún pendiente era acreditar documentariamente los costos y gastos efectivamente incurridos por sus proveedores vinculados, así como los criterios de asignación de estos. Agregó que la información adicional proporcionada por la recurrente correspondía a información de carácter financiero y contable en la que se revelaba la diversidad de operaciones y registros contables, no obstante, se había requerido la acreditación de los costos y/o gastos incurridos por sus empresas vinculadas en la prestación de servicios a su favor, lo cual no había sido proporcionado hasta dicho momento, advirtiéndose que, si bien la recurrente había presentado diversos registros con los que sus proveedores vinculados calculaban y determinaban los importes correspondientes a las facturaciones que realizaban, ello no acreditaba cada uno de los conceptos facturados y asignados a la vinculada, por los cuales se facturó y se registró un gasto en el ejercicio fiscalizado, por lo que no le fue posible validar lo señalado en la normativa de precios de transferencia solo con los archivos en formato Excel proporcionados, en los que se mostraban los cálculos, sin la documentación de soporte que acreditara los costos incurridos, así como el *mark up* (o margen de rentabilidad) en la facturación final a la recurrente. Anotó que la información presentada a través del escrito de respuesta al Requerimiento N° _____, no permitía acreditar los costos y gastos incurridos por _____, pues solo validaba reportes internos de la recurrente y su grupo (Excel de cálculo para la determinación de la facturación), y las constancias de pago globales (formularios de pago de la autoridad fiscal por los meses de enero, mayo y noviembre), por los gastos de remuneración global de la planilla de _____, tampoco permitían evidenciar los costos y/o gastos incurridos por dicho proveedor en la prestación de los servicios a la recurrente, dado que no era posible identificar a las personas que estuvieron directamente relacionadas en dicha prestación de servicios. Puntualizó que, en ese sentido, mantenía la observación efectuada por el importe de S/ 4 135 053,00, toda vez que la recurrente, en el contexto del cumplimiento del test de beneficio, no había podido acreditar los costos y/o gastos incurridos por los prestadores de servicios, así como los criterios de asignación de estos, en la determinación del valor de la contraprestación de los servicios recibidos de sus empresas vinculadas domiciliadas en el exterior.

Que de conformidad con el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que la norma citada agrega en su numeral 4 que, a efecto de la referida ley, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se considera valor de mercado los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32-A.

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32 de la mencionada ley, recoge a nivel de la legislación interna el denominado “principio de libre concurrencia” o _____, según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

Que dicho principio encuentra su regulación en nuestra legislación en el artículo 32-A de la citada ley, el cual establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones del aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se conoce como “normas de precios de transferencia”.

Que el inciso a) del referido artículo 32-A modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, disponía que en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que alude el numeral 4 del artículo 32 citado, las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, solo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

Que el inciso i) del citado artículo 32-A de la ley, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1312⁶, señalaba que, sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por esta ley, tratándose de servicios sujetos al ámbito de aplicación del inciso a), el contribuyente debe cumplir el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.

Que el mismo inciso i) indicaba que se entiende que se cumple el test de beneficio cuando el servicio prestado proporciona valor económico o comercial para el destinatario del servicio, mejorando o manteniendo su posición comercial, lo que ocurre si partes independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio, ejecutándolo por sí mismas o a través de un tercero.

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

Que agregaba el citado inciso i) que la deducción del costo o gasto por el servicio recibido se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como de su margen de ganancia.

Que por su parte, según el documento “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015”⁷, elaborado por el Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, se menciona que⁸: “*En el análisis de precios de transferencia de los servicios intragrupo se plantean dos cuestiones. La primera es saber si se han prestado efectivamente los servicios intragrupo. La segunda es establecer la remuneración de esos servicios a efectos fiscales según el principio de plena competencia*” (párrafo 7.5).

Que sobre la primera, esto es, la determinación de si los servicios se han prestado, se hace referencia a la “Prueba del beneficio”, indicándose que: “*En aplicación del principio de plena competencia, la cuestión de si se ha prestado un servicio intragrupo cuando una actividad es realizada por uno o más miembros del grupo en beneficio de otro u otros, depende de si la actividad proporciona valor económico o comercial para un miembro del grupo que mejora o mantiene así su posición comercial. Puede responderse a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente por la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por la actividad ni a ejecutarla por ella misma, en términos generales no debe considerarse a dicha actividad como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia. El análisis precedente depende, obviamente, de los hechos y circunstancias reales, no siendo posible en abstracto definir categóricamente las actividades que constituyen o no una prestación de servicios intragrupo. (...) No obstante, es esencial*

⁶ Publicado el 31 de diciembre de 2016, el cual entró en vigencia el 1 de enero de 2017.

⁷ Se puede acceder a este documento en el siguiente enlace:

https://www.oecd.org/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_q1g58cea/9789264258280-es.pdf (Visto el 25 de agosto de 2025).

⁸ En dicho documento se propuso que las disposiciones del Capítulo VII de las Directrices sobre precios de transferencia se supriman en su totalidad y se sustituyan por el texto señalado.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

entregar documentación fiable a las administraciones tributarias para verificar que el proveedor del servicio ha incurrido en esos costes” (párrafos 7.6, 7.7 y 7.8).

Que sobre la segunda, esto es, el establecimiento de la remuneración de los servicios a efectos fiscales según el principio de plena competencia, se hace referencia a lo siguiente: “*En la práctica, puede resultar difícil aplicar el método de cargo directo para los servicios intragrupo. De ahí que algunos grupos multinacionales hayan desarrollado otros métodos de facturación para los servicios prestados por las matrices o por los centros de servicios de grupo. En estos casos, puede que los grupos multinacionales vean que disponen de pocas alternativas a excepción del uso de los métodos de asignación y reparto de costes que, con frecuencia, precisan de cierto grado de estimación o valoración aproximada como base de cálculo de la retribución de plena competencia (...). Estos métodos se califican normalmente como métodos de cargo indirecto y deben permitirse siempre que se dedique suficiente atención al valor de los servicios prestados a sus destinatarios y a la medida en que se presten servicios comparables entre empresas independientes. (...) hay que hacer cuanto sea preciso para proceder a un cargo razonable por el servicio prestado, toda facturación debe sustentarse en un beneficio identificable y razonablemente previsible. Cualquier método de cargo indirecto debe responder a las características comerciales de cada caso (por ejemplo, el criterio de reparto deberá ser racional en función de las circunstancias), contener cláusulas de salvaguardia contra cualquier manipulación, observar los principios de contabilidad básicos y ser capaz de generar cargos o asignaciones de costes proporcionales a los beneficios obtenidos o razonablemente previstos por el destinatario del servicio. (...). Para cumplir con el principio de plena competencia, el método de asignación elegido debe alcanzar un resultado compatible con lo que empresas independientes comparables hubieran estado dispuestas a aceptar. La asignación debe basarse en una medida adecuada de la utilización del servicio que también sea fácil de comprobar, como, por ejemplo, el volumen de negocios, el personal contratado o en otro criterio operativo como el número de pedidos tramitados. La idoneidad del método de reparto puede depender de la naturaleza y de la utilización del servicio (...).*” (párrafos 7.23, 7.24, y 7.25).

Que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1312⁹, que incorporó el inciso i) del citado artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se señala, en cuanto a la situación antes de dicha incorporación, que:

“*(...) no es ajeno a la realidad que entre empresas pertenecientes a un mismo grupo se contraten servicios que pueden ser objeto muchas veces de maniobras tendentes a reducir o eliminar su impacto impositivo, al ofrecer precios alejados de aquellos que partes independientes hubiesen pactado en condiciones normales de mercado, trasladando de esa forma las ganancias obtenidas a jurisdicciones fiscales que tienen tratamientos que pueden resultarles más favorables, estableciéndose adicionalmente la deducción de gastos que pueden ser inexistentes o de dudosa o discutible necesidad.*

En este contexto, surgen las medidas de política fiscal de la OCDE para combatir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, garantizando así una actuación de los países contra esquemas de planificación fiscal agresiva.

Así pues, en el Informe final 2015 de la OCDE para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, referido a la revisión de las directrices sobre precios de transferencia para alinear sus resultados a la creación de valor, se desarrolla el tema de servicios intragrupo (acción 10), siendo que para abordarlo se parte de la necesidad de resolver dos cuestiones, en primer lugar, determinar la existencia del servicio y, en segundo lugar, establecer que la contraprestación pactada sea acorde con el principio de plena competencia”.

Que en dicha exposición de motivos, se agrega, en cuanto a la problemática relativa a dicha incorporación, que:

⁹ Se puede acceder a este documento través del siguiente enlace: https://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/dl_1312.pdf (Visto el 25 de agosto de 2025).



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

“Nuestra legislación carece de una regulación específica para los servicios intragrupo a diferencia de España¹⁰, Colombia¹¹ y Canadá¹², países que optaron por incluir normas especiales para este tipo de servicio.

La ausencia de dicha regulación conlleva a que no se le exija al contribuyente que proporcione la documentación con determinadas características, como condición necesaria para la deducción de la contraprestación como costo o gasto, así como que se le reconozca la deducción sin ningún límite o prohibición, siempre que se hubiese pactado que el valor de los servicios es el de mercado.

(...)

Así pues, se advierte que para la acreditación del servicio, el contribuyente debe contar no solo con la respectiva documentación e información que lo sustente (la cual contiene ciertas características), sino que además debe cumplir con un Test de Beneficio.

Al respecto, el test de beneficio, que no recoge nuestra normativa del impuesto a la renta¹³, consiste en determinar si el servicio prestado por uno o varios miembros del grupo multinacional genera un beneficio o utilidad para las entidades que forman parte del grupo, en el sentido que tales entidades hubieran satisfecho la necesidad identificada, ejerciendo ellas mismas el servicio o recurriendo a un tercero. Si ello es así, resultaría procedente la facturación de dicho servicio, de manera que el gasto resultaría deducible para el usuario de este servicio.

Por otro lado, en cuanto al tema de la valoración de la contraprestación, es fundamental establecer si ésta es consistente con la que partes independientes hubieran fijado en situaciones comparables.

En relación con lo señalado, para determinar que la contraprestación es la que corresponde al valor de mercado, se deben evaluar los criterios de asignación de los costos o gastos incurridos por el proveedor del servicio.

Al respecto, es de destacar que no hay una forma legal o reglamentaria que prevea la exigencia de un criterio razonable para la asignación de dichos costos o gastos (en la documentación que debe proporcionar el contribuyente para la deducibilidad de la contraprestación como costo o gasto) tratándose de servicios que fueron prestados de forma conjunta a todos o parte de los miembros del grupo multinacional, en donde no sea posible individualizar los servicios recibidos.

Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario que nuestra norma establezca como condición para la deducción (como costo o gasto) que el contribuyente proporcione la documentación e información que evidencie los criterios razonables de asignación de costos y gastos incurridos por el prestador del servicio y, en su caso, justifique el cambio de criterio de asignación.

Que en la aludida exposición de motivos, se refiere, en cuanto a la propuesta legislativa relacionada a la citada incorporación, que:

“(...) se propone adecuar la legislación peruana en materia de servicios al contexto internacional (...). A tal efecto:

1. Se establece como requisitos adicionales para la deducción de los gastos y costos de los servicios sujetos al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, el cumplimiento del test de beneficio, así como la acreditación del servicio prestado, con la respectiva documentación o información que evidencien la naturaleza del servicio. La necesidad real del servicio, la asignación de los costos o gastos incurridos por el prestador, los criterios razonables para la asignación de los mismos, entre otros.

En cuanto al test de beneficio, se entenderá que éste es cumplido, cuando el servicio prestado proporciona un valor económico o comercial para el usuario del servicio, que mejora o mantiene su posición comercial.

¹⁰ Numeral 5 del artículo 18 de la Ley 27/2014 de 27.11.2014, Ley del Impuesto sobre las Sociedades.

¹¹ Parágrafo 2 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario.

¹² Circular N° 87-2R de 27.9.1999 (Parte 6).

¹³ Desarrollado en el punto 7.6 de la acción 10 del Plan BEPS.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

Respecto al criterio de asignación, es del caso señalar que éste debe ser coherente con el tipo de servicios o con el uso que puede hacer del mismo el prestatario. Así pues, tratándose de servicios informáticos, un criterio de uso frecuente es el que tiene como base al número de ordenadores o terminales, no obstante respecto de los servicios relacionados con el personal podría resultar más consistente emplear el número de trabajadores.

En todo caso, resulta necesario que el criterio de reparto se documente y sea razonable en relación con el beneficio derivado de la prestación del servicio para los prestatarios”.

Que por otro lado, para la interpretación de lo dispuesto en artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso h) del aludido artículo indica que serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en esa línea, las “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” publicadas en julio de 2017¹⁴, sobre los principales problemas relacionados a los servicios intragrupo, señalan que:

“En el análisis para la determinación de los precios de transferencia de los servicios intragrupo se plantean dos problemas. El primero es saber si el servicio se ha prestado realmente. El segundo, cuál debe ser la remuneración de esos servicios a efectos fiscales conforme al principio de plena competencia. (...)” (párrafo 7.5.).

Que asimismo, en torno al criterio de la obtención de un beneficio, señala que: *“En aplicación del principio de plena competencia, la cuestión de si se ha prestado un servicio intragrupo en el ejercicio de una actividad realizada por uno o más miembros del grupo en beneficio de otro u otros, depende de si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial”* (párrafo 7.6.).

Que agregan dichas directrices que: *“Para satisfacer las necesidades identificadas de una o varias empresas que forman parte del grupo, un miembro de ese mismo grupo realiza servicios intragrupo. En este caso, se puede responder directamente a la cuestión de si se ha prestado un servicio. En general, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera satisfecho la necesidad identificada ejerciendo ella misma la actividad o recurriendo a un tercero. En consecuencia, en este caso normalmente se deducirá que existe un servicio intragrupo. Por ejemplo, se determinará la existencia de un servicio intragrupo cuando una empresa asociada repara los bienes de equipo empleados por otra empresa miembro de un grupo multinacional en el ámbito de sus actividades de fabricación. Sin embargo, es esencial aportar a las administraciones tributarias información fiable a fin de que estas puedan verificar que es el proveedor de los servicios el que ha soportado esos costes”* (párrafo 7.8.).

Que respecto al método de cargo directo en los acuerdos para la remuneración de los servicios intragrupo, las citadas directrices, señalan que:

“En ciertos casos, es fácil identificar los acuerdos para la remuneración de los servicios intragrupo. Esto ocurre cuando el grupo multinacional recurre al cargo directo, es decir, cuando se cargan directamente determinados servicios específicos a las empresas asociadas. En general, el método de cargo directo es de gran interés práctico para las administraciones tributarias, puesto que permite identificar de forma precisa el servicio realizado y la base de cálculo del pago. En consecuencia, el método de cargo directo permite determinar con mayor facilidad si el importe exigido es coherente o no con el principio de plena competencia”. (párrafo 7.21.).

Que agregan las anotadas directrices, respecto al método de cargo indirecto en los acuerdos para la remuneración de los servicios intragrupo, que: *“En estos casos, los grupos multinacionales pueden estimar que, para calcular una remuneración de plena competencia (...), no tienen otro remedio que utilizar los métodos de asignación y reparto de costes que, con frecuencia, precisan de estimaciones o valoraciones*

¹⁴ Se puede acceder en el siguiente enlace: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es#page3 (Visto el 25 de agosto de 2025).



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

aproximadas. Estos métodos se califican normalmente como métodos de cargo indirecto y deben autorizarse siempre que se dedique suficiente atención al valor de los servicios prestados a sus destinatarios y a la medida en que se presten servicios comparables entre empresas independientes. (...). Cualquier método de cargo indirecto debe responder a las características comerciales de cada caso (por ejemplo, el criterio de asignación deberá ser racional en función de las circunstancias), contener cláusulas de salvaguardia contra cualquier manipulación, ser conforme con los principios básicos contables y ser capaz de generar cargos o asignaciones de costes proporcionales a los beneficios obtenidos o razonablemente previstos por el destinatario del servicio" (párrafo 7.33.).

Que en cuanto al cálculo de la compensación de plena competencia, las referidas directrices señalan que: "Para determinar el precio de plena competencia de los servicios intragrupo, debe considerarse tanto el punto de vista del proveedor del servicio como el del beneficiario. A estos efectos, los factores relevantes comprenden el valor del servicio para el destinatario y el importe que una empresa independiente comparable hubiera estado dispuesta a pagar por ese servicio en circunstancias comparables, así como los costes para el proveedor del servicio" (párrafo 7.29.).

Que sobre la información y documentación de sustento, las citadas directrices, señalan lo siguiente: "Los grupos multinacionales que opten por aplicar este método simplificado deben preparar cierta información y documentación y ponerla a disposición de la administración tributaria, cuando así se lo requiera, relativa a cualquier entidad del grupo que realice o reciba un pago por servicios intragrupo de bajo valor añadido, de acuerdo a lo siguiente: 1. Una descripción de las categorías de servicios intragrupo de bajo valor añadido que se prestan; la identidad de los beneficiarios; las razones que acrediten que cada categoría de servicios responde a la definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido; una justificación para la prestación de los servicios en el contexto de la actividad del grupo multinacional; una descripción de los beneficios obtenidos o previstos para cada categoría de servicios; descripción de las claves de asignación elegidas y las razones que justifican que esas claves de asignación generan resultados que traslucen debidamente el beneficio obtenido y confirmación del margen aplicado; 2. Los contratos o acuerdos escritos para la prestación de servicios y sus modificaciones, que reflejen el acuerdo de los distintos miembros del grupo para vincularse por las normas de asignación; dichos contratos o acuerdos escritos pueden plasmarse en un documento contemporáneo en el que se identifiquen las entidades que participan, la naturaleza de los servicios y los términos y condiciones conforme a los que se prestan; 3. La documentación y los cálculos que prueben la determinación de la cuenta de costes compartidos y el margen que se les aplica; en concreto un listado detallado de todas las categorías y cuantías de los costes pertinentes, incluyendo los costes de servicios prestados exclusivamente a un miembro del grupo; y 4. Los cálculos que reflejan la aplicación de las claves de asignación especificadas" (párrafo 7.64)¹⁵ y ¹⁶.

Que conforme a lo expuesto se tiene que el cumplimiento del "Test de Beneficio" es una condición necesaria para la deducción de costos o gastos generados por servicios recibidos de partes vinculadas, esto es, los denominados "servicios intragrupo", para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, lo que requiere sustentar con documentación e información de respaldo los costos y gastos que le asignó el prestador del servicio, el criterio elegido para la asignación de costos y gastos, así como el margen de ganancia o *mark up* aplicado y su justificación.

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado, el "Test de Beneficio" constituye una condición necesaria para la deducción del costo o gasto generado por servicios recibidos de partes vinculadas (servicios intragrupo), para fines de la determinación

¹⁵ Si bien este párrafo de las Directrices OCDE se encuentra referido a los "Servicios de Bajo Valor Añadido", bajo un esquema simplificado y opcional contemplado por la OCDE, el que no es recogido por nuestra legislación interna; cabe considerar al contenido del citado párrafo a modo de herramienta de interpretación respecto de lo dispuesto en artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto, este no se opone a las disposiciones establecidas en la referida ley, considerando además que la exposición de motivos que sustentó la aprobación del Decreto Legislativo N° 1312 –que incorporó el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta–, hace referencia a la Acción 10 del plan BEPS que también recoge la información contenida en el anotado párrafo. Sin perjuicio de lo indicado, lo expuesto en este párrafo debe considerarse a modo de ejemplo de parte de la documentación que podría presentar el contribuyente, mas no debe tomarse como la documentación e información suficiente que sustenta la deducción del correspondiente costo o gasto devenido de la prestación de los servicios intragrupo, toda vez que nuestra norma interna, esto es, el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio fiscalizado, contiene la exigencia expresa de evidenciar documentariamente los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos.

¹⁶ Los subrayados son agregados.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

del Impuesto a la Renta, lo que requiere que los contribuyentes cumplan con sustentar con la documentación e información de respaldo, entre otras condiciones, la prestación efectiva del servicio, la naturaleza del servicio, la necesidad real del servicio, los costos y gastos que le asignó el prestador del servicio, el criterio elegido para su asignación, así como el margen de ganancia aplicado y su justificación.

Que en el caso de autos, en el Reporte Local del ejercicio 2017 (folios 32 a 67), se indica que la recurrente es un distribuidor de riesgo limitado de productos finales y convencionales del tabaco para el mercado peruano. que adquiere cigarrillos convencionales de sus compañías vinculadas

y .., y, posteriormente, vende dichos productos a mayoristas y minoristas, incluyendo grandes distribuidores, así como a quioscos, restaurantes, supermercados, y tiendas de conveniencia, donde son adquiridos por el consumidor final.

Que en el aludido reporte se detalla que, durante el ejercicio 2017, la recurrente devengó egresos por: servicios de rutina generales y administración recibidos de su compañía vinculada .. por el importe de S/ 3 111 183,00; servicios de apoyo de tecnología de la información recibidos de su compañía vinculada .., por el importe de S/ 513 352,00; y, servicios rutinarios de personal recibidos de su compañía .., por el importe de S/ 510 518,00. Lo anterior se ilustra en el siguiente cuadro:

Tipo de Transacción	Razón Social	País de Domicilio	Monto de Transacción (S/)
29 - Servicios Administrativos – Egresos		Argentina	3 111 183,00
31 – Otros Servicios - Egresos		México	513 352,00
29 – Servicios Administrativos – Egresos		Suiza	510 518,00
Total			4 135 053,00 ¹⁷

Que en el mismo reporte se describe que los referidos servicios de rutina generales y administración, servicios de apoyo de tecnología de la información, servicios rutinarios de personal, recibidos de sus compañías .., respectivamente; cumplían el “test de beneficio”, toda vez que proporcionaron valor económico a la recurrente, siendo además que la gerencia de esta última había confirmado que las actividades dentro de los alcances de los citados servicios no se duplicaban o superponían con las funciones realizadas por alguna de sus áreas, y además dichas actividades no incluían actividades en beneficio de los accionistas.

Que en el citado reporte también se describe de forma general los términos contractuales que incluían las obligaciones y/o responsabilidades de la recurrente y de sus compañías vinculadas .., así como los derechos de cada una, como se ilustra a continuación:

	La recurrente	Compañías Vinculadas
Obligaciones y/o responsabilidades asumidas	Proporcionar anualmente al proveedor la información relativa a sus necesidades para que pueda adaptar su estructura e infraestructura	Prestar los servicios descritos de acuerdo con los estándares de calidad establecidos. Para ello mantiene el personal y la infraestructura adecuados para desarrollar su actividad.
Derechos	Recibir los servicios acordados con los estándares de calidad y tiempos establecidos en los contratos	Recibir la contraprestación acordada, así como el acceso a los datos, infraestructura y personal, necesarios para prestar el servicio.

Que en el referido reporte se describe, a su vez, el análisis funcional del negocio que involucraba las transacciones analizadas, en los siguientes términos:

¹⁷ Importe objeto del reparo bajo análisis.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

Aspectos a analizar	La recurrente	Compañías Vinculadas
Funciones desarrolladas	No significativas, limitadas únicamente a informar a las compañías vinculadas de las necesidades de los servicios a recibir.	- Prestación de los servicios descritos anteriormente - Control de su estructura y personal internos para adecuar la capacidad de prestar los servicios con los estándares de calidad acordados.
Activos aportados	No significativos	Disponer y mantener la infraestructura y el personal con la debida cualificación necesaria para la prestación.
Otras contribuciones y capacidades aportadas	No significativos	Dado el carácter rutinario del servicio, el objeto de la prestación se halla estrictamente limitado a las funciones descritas.
Control de los riesgos	No significativos	Sin dejar de considerar el indicado carácter rutinario de los servicios y de los riesgos asumidos, siendo las compañías vinculadas, las partes que realizan todas las funciones relevantes y soportan los riesgos, son las que se hallan en condiciones de afectar los parámetros de riesgo soportados.
Asunción de riesgos	No significativos	Riesgo limitado de mercado Riesgo limitado de producto
Capacidad financiera para asumir riesgos	No significativos	Siendo riesgos limitados las compañías vinculadas tienen la capacidad de asumir y gestionar el impacto de los riesgos soportados.

Que ahora bien, como se aprecia de lo actuado, el reparo objeto de análisis se sustenta en que la recurrente, en el contexto del cumplimiento del “test de beneficio”, no acreditó documentariamente los costos y/o gastos incurridos por los prestadores de servicios (compañías vinculadas)

así como los criterios de asignación de estos, en la determinación del valor de la contraprestación de los servicios recibidos de sus empresas vinculadas domiciliadas en el exterior. En ese sentido, corresponde a este Tribunal verificar tal aspecto¹⁸.

✓

Que de acuerdo con lo descrito por la recurrente (folios 416/vuelta y 417/vuelta), le prestaba servicios generales y de administración consistentes en soporte de funciones de finanzas, recursos humanos y administración. En cuanto a los costos y gastos incurridos, detalló que, para determinar el costo a facturar se consideraba su incidencia en el total de los costos incurridos por su ,

De esta manera, mencionó que, al momento de asignar o alocar los gastos reales para la facturación, cada gerente de informaba al coordinador de el porcentaje de participación en cada afiliada, siendo que existían diferentes criterios utilizados en la imputación de gastos:

- En el caso de los servicios financieros. – al momento de alocar o asignar los gastos reales para la facturación, cada gerente de área de le informaba al coordinador de la cantidad de personas que prestaron servicios a su vinculada, a fin de determinar el porcentaje de participación en cada vinculada. Para cada departamento que conformaba el área de servicios financieros, existía un centro de costos al que se imputaban los gastos propios del sector y gastos comunes que eran asignados conforme al porcentaje de participación de cada área en el total de gastos del área de servicios financieros.
- En el caso del centro de tesorería. – la distribución de cada compañía vinculada de la región era considerando los (entradas y salidas de dinero).

¹⁸ Cabe mencionar que no es materia de discusión la acreditación sobre la naturaleza y necesidad de los servicios prestados por las compañías vinculadas en favor de la recurrente, debiendo agregarse que, además, como se desprende de lo actuado, la Administración ha dejado constancia de que la recurrente acreditó la efectiva prestación de los citados servicios.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

- En el caso de recursos humanos. – se utilizaba una clave de distribución general basada en la cantidad de personal de la vinculada a la que se estaba prestando el servicio (planilla total de la vinculada), siendo que el área de recursos humanos de _____ proporcionaba apoyo directo a los principales grupos de usuarios de cada vinculada (empleados, gerentes y profesionales en general), por lo que la planilla total de cada afiliada representaba una justa asignación de distribución de costos indirectos, y, una vez determinado el porcentaje, el mismo se aplicaba al total de gastos de _____ para calcular la distribución real de costos correspondientes al servicio y a la vinculada. Para poder determinar los gastos que iban a ser facturados, se utilizaba la información asignada en los centros de costos de los distintos departamentos o áreas de trabajo de la compañía.

Que a efectos de sustentar su descripción y evidenciar documentariamente los costos y/o gastos incurridos por su compañía vinculada _____, así como los criterios de asignación de estos, la recurrente presentó la siguiente documentación y/o información¹⁹:

- El acuerdo o “Carta Oferta” suscrito entre la recurrente, como “Compañía Cliente” y _____ como el “Prestador de Servicios”. En los Anexos N° 1 y 2 a dicho acuerdo se detallan los servicios a prestar consistentes en: i) servicios de finanzas (contabilidad y presentación de informes; desembolsos; tesorería; maestro de datos y servicio de soporte; servicios impositivos); y, ii) servicios de recursos humanos (recursos y selección; desarrollo y asesoramiento; recompensas, retenciones y retiros; movilidad; gestión de la organización; centro de contacto; meta procesos); así como un recuento de las responsabilidades del “Prestador de Servicios” y de la “Compañía Cliente”, respecto de cada actividad que incluía los referidos servicios²⁰. En cuanto al pago, se estableció que la “Compañía Cliente” debía pagar al “Prestador de Servicios” una tarifa por los servicios equivalente a los costos incurridos de manera razonable por el “Prestador de Servicios” para la prestación de dichos servicios, más un margen del 5% sobre dichos costos. Se indicó que los costos incurridos de manera razonable por el “Prestador de Servicios” incluían los costos relacionados con el personal, los equipos, las instalaciones, los materiales, y los servicios tercerizados adquiridos y utilizados por el “Prestador de Servicios” para la prestación de servicios, incluida una depreciación razonable de los equipos e instalaciones permanentes, siendo que, en caso que cualquiera de tales recursos no se encuentren destinados completamente a la prestación de los servicios, el costo de los referidos recursos debía corresponder solo a la parte proporcional destinada a los servicios. Se estipula además en dicho acuerdo que las facturas del “Prestador de Servicios” debían especificar: (i) cada uno de los servicios prestados, (ii) los costos reembolsables incurridos con relación a los servicios durante el periodo correspondiente, (iii) los pagos adeudados al “Prestador de Servicios”, y (iv) todos los detalles que la “Compañía Cliente” pudiera requerir de manera razonable. Se precisa que el “Prestador de Servicios” debía entregar a la “Compañía Cliente” toda la documentación requerida de manera razonable que respalde los importes a pagar.

¹⁹ Cabe señalar que la documentación y/o información se encuentra contenida en el medio magnético (USB) que obra en el folio 506. Asimismo, dicha documentación y/o información fue detallada en los requerimientos y/o resultados de requerimientos emitidos en la fiscalización de autos, y en la resolución apelada.

²⁰ Así, tenemos algunos ejemplos de las referidas responsabilidades:

Servicios de Finanzas		Responsabilidad del “Prestador de Servicios”	Responsabilidad de la “Compañía Cliente”
Actividad	Responsabilidad del “Prestador de Servicios”	Responsabilidad de la “Compañía Cliente”	
Mantener el Maestro datos de Capex y Activo Fijo	Verificar los datos de Activo Fijo a ser capitalizados y contabilizados en SAP. Verificar la información relacionada con la transferencia o la modificación de activos fijos, y llevarlos a cabo en SAP. Retirar los activos fijos, verificar las desafectaciones y procesarlas en SAP.	Revisar los cargos con los proyectos de Capex, y completar el formulario electrónico para capitalizar los activos fijos. Solicitar la transferencia o la modificación de activos fijos. Retirar los activos fijos, solicitar las bajas (por venta, ajuste a resultados, donación, rezagos).	
Servicios de Recursos Humanos			
Actividad	Responsabilidad del “Prestador de Servicios”	Responsabilidad de la “Compañía Cliente”	
Recompensas, retenciones y retiros	Procesar y supervisar los aumentos salariales	Preparar los paquetes de comunicaciones sobre los salarios y los aumentos por mérito.	



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

- Un documento denominado .. - Facturación de Servicios, que contiene la política de facturación de .. En este documento se describe, entre otros, el cálculo de coeficientes de distribución, indicándose que, para determinar el costo a facturar a cada empresa vinculada, se consideraba la incidencia de cada una en el total de los costos incurridos por .., de acuerdo a los criterios de distribución señalados en el punto 5 de dicha política, siendo que, una vez determinado el porcentaje, el mismo se aplicaba al total de gastos de .. para calcular la distribución real de costos correspondiente al servicio y a la vinculada; y que, para poder capturar los gastos que iban a ser facturados, se utilizaba la información asignada a los centros de costos de los distintos departamentos o áreas de trabajo de la compañía. En el aludido punto 5 de este documento se detalla que, al momento de alocar los gastos reales para la facturación, cada gerente de .. el porcentaje de participación en cada vinculada, y que existían diferentes criterios utilizados en la imputación de los gastos.
- Archivos denominados .., que contiene cuadros de dos columnas, en una se consignan las posiciones laborales, y en la otra la remuneración respectiva²¹.
- Archivos en formato Excel denominados:
 - i) "Asignación costo Área de impuestos ..", en el que se calcula un total de horas para Perú en los meses de enero, febrero y marzo; el porcentaje de 5% aplicado; y la asignación del costo respectivo; así como un detalle que indica las horas, mes y posición laboral que implicarían tal asignación de personal;
 - ii) .., que contiene un detalle de la facturación por los meses de enero a diciembre;
 - iii) .., que contiene hojas de cálculo por los servicios prestados en los referidos meses en el área de finanzas. En estas hojas de cálculo se consigna: el nombre del área, la clave de alocación o asignación, un total de personal, un total de personal para Perú, la aplicación de un porcentaje, el total de costos salariales, y el total de costos salariales para Perú, a los cuales se suma un concepto denominado "otros costos" y el *mark up* del 5%, de lo que se obtiene un resultado. Así, por ejemplo, en la hoja de cálculo denominada .. se estima el monto facturado por la recurrente en el mes de mayo por la prestación del servicio, monto que está compuesto por el costo y el margen de utilidad o *mark up* que obtendría; a su vez, el costo está compuesto por el "costo de personal", alocado a partir de un porcentaje según su participación en la prestación del servicio, y cuyo detalle se encuentra desagregado en la hoja de cálculo denominada .. por su parte, la composición del concepto denominado "otros costos" no ha sido detallada en el señalado archivo.
- Declaraciones presentadas por .. a través de los Formularios .. por los meses del ejercicio 2017, y sus respectivas constancias de presentación, en las que se consignan los importes declarados y pagados por concepto de Contribuciones de .. Vales Alimentarios/Cajas de alimentos, Aportes de Seguridad Social, Contribuciones de .. entre otros aportes y contribuciones.

Que sobre el particular, se advierte que la aplicación de la política de facturación de .. contenida en el documento denominado .. - Facturación de Servicios, así como de los criterios pactados según la "Carta Oferta" antes glosada, y lo descrito por la recurrente; no se encuentra sustentado en autos con documentos que permitan evidenciar los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio .. Al respecto, cabe señalar que no es posible analizar en conjunto el documento denominado .. - Facturación de Servicios con el archivo en formato Excel denominado "Febrero a Diciembre", a fin de comprender los criterios de asignación utilizados, teniendo en cuenta que no resulta factible validar que lo que se indica en el documento denominado .. - Facturación de Servicios se materialice o se plasme en el archivo en formato Excel denominado "Soporte Febrero a

²¹ A modo de ejemplo, en el referido reporte se consignan los siguientes datos:

Posición	Remuneración
Supervisor Tesorería	67 289,16
Analista ..	55 124,97

²² Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

Diciembre"; asimismo, en cuanto al archivo en formato Excel denominado "Asignación costo Área de impuestos , cabe señalar que no es posible vincular los porcentajes utilizados en este archivo con aquellos plasmados en el archivo en formato Excel denominado "Soporte Febrero a Diciembre", en el que se plasmaría la determinación del costo y gasto mensual asumido por el prestador del servicio. Además, cabe resaltar que del referido archivo en formato Excel denominado "Soporte Febrero a Diciembre", no es posible identificar la composición del concepto denominado "otros costos", lo que impide que se conozca el detalle de las cuentas que componen tal concepto. Por su parte, de los archivos denominados ' ' no se aprecia mayor información sobre el personal a cargo de los servicios prestados y el importe de la retribución percibida por el servicio brindado a favor de la recurrente, ni se precisa el importe correspondiente al costo efectivamente incurrido por el proveedor en la prestación de servicios a favor de su vinculada –la recurrente–, lo cual no permite identificar ningún costo o gasto, al tratarse de un reporte consolidado de posiciones y sueldos anuales sin ofrecer mayor detalle sobre el personal que corresponde al grupo de trabajadores asignados a los servicios que fueron brindados a la recurrente, no permitiendo validar el monto del costo de personal detallado en el archivo en formato Excel denominado "Soporte Febrero a Diciembre", considerando que este se expone totalizado en forma mensual; por ende, dicho reporte consolidado no permite identificar al personal ni su remuneración correspondiente a los servicios objeto de observación, no pudiéndose efectuar la respectiva trazabilidad y acreditar los costos y/o gastos de carácter laboral incurridos.

Que adicionalmente, debe anotarse que, por ejemplo, de la contrastación de la información contenida en el archivo en formato Excel denominado "Soporte Febrero a Diciembre" (mes de mayo) con el archivo en formato Excel denominado ' ' (mes de mayo), no fue posible conciliar los montos facturados ni los porcentajes de asignación de costos relacionados al personal asignado, siendo que dicha situación se repite respecto a los demás meses verificados. Además, tanto la información contenida en el archivo en formato Excel denominado "Soporte Febrero a Diciembre" como en los archivos en formato Excel denominados ' ' , incluyen montos de facturación mensuales cuya suma no equivale al monto total objeto de análisis (S/ 3 111 183,00 o su equivalente en dólares americanos); y, en el caso del archivo en formato Excel denominado "Soporte Febrero a Diciembre", cabe mencionar que este no contiene información correspondiente al mes de enero de 2017, con lo cual no es posible verificar que el monto facturado en aquel mes tuvo las mismas características que los once meses presentados (febrero a diciembre).

✓

Que de acuerdo con lo descrito por la recurrente (folios 415 y 417/vuelta), ' ' le prestaba servicios de infraestructura, licencias, telecomunicaciones y otros. En cuanto a los costos y gastos incurridos, detalló que, los recargos se basaban en la metodología del costo total, y que los criterios para asignar estos costos se establecían adecuadamente. De esta manera, explicó que los costos directos se establecían en dos grupos: i) costos directamente incurridos y, ii) costos recargados directamente por otras funciones, particularmente como gastos administrativos y gastos incurridos en otras funciones. Los costos, según mencionó, se registraban por clase de gasto (relacionado a personal, depreciación, reparación y mantenimiento, etc.), en cada centro de costo específico, por ejemplo:

- Los costos relacionados con el personal incluían, entre otros, el salario, los beneficios complementarios y los fondos de pensiones, las prestaciones a los empleados, la capacitación, etc.
- Los honorarios de consultores se referían a los servicios prestados por terceros.
- Los costos relacionados a los activos se referían principalmente a los costos de amortización/depreciación vinculados a la creación de plataformas I en beneficio de otras funciones y vinculadas de

Asimismo, los costos indirectos consistían en (entre otros): beneficios post-empleo, evaluaciones – stock restringido de ' ' , e Impuesto sobre la Renta e Impuesto de Retención. Se realizaba un contracargo de los costos relacionados con los servicios que se prestaban a cada filial sobre la base de la metodología basada en los servicios, teniendo en cuenta los recursos consumidos por cada filial.

Dependiendo de la naturaleza del tipo de servicio, conforme indicó, los honorarios de servicio podían ser cobrados:



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

- Directamente: costos atribuibles y rastreables en su totalidad a las vinculadas que solicitaban y consumían los recursos (esto es, telecomunicaciones, licencias y servicios de apoyo a
- Indirectamente: los costos asignados en claves de asignación predefinidas. El recargo de se determinaba, en el caso de las facturaciones a ella -la recurrente-, aplicando un recargo del 3%.

Que a efectos de sustentar su descripción y evidenciar documentariamente los costos y/o gastos incurridos por su compañía vinculada así como los criterios de asignación de estos, la recurrente presentó la siguiente documentación y/o información:

- El Acuerdo de Servicio, suscrito entre la recurrente, como "Cliente" y En este acuerdo se indica que proveería, a través del Centro de Servicios de y del equipo de los subcontratistas, los servicios descritos en las Secciones 1 y 3 del documento Modelo de cálculo de costos por contracargo del que se adjuntaba como Anexo A.
- El Modelo de cálculo de costos por contracargo de aplicable a los servicios que se prestarían en el año 2017. En este documento; además de indicarse que, dentro del los servicios de Servicios de Información (SI) eran prestados por varias vinculadas, entre ellas, se describe la metodología para la determinación de los costos y gastos incurridos en la prestación del servicio, en similares términos a los descritos por la recurrente. Además, se detalla en dicho documento que todos los costos de SI que no eran atribuibles a las vinculadas a través de la metodología directa se asignaban utilizando una de claves de asignación tales como: el Margen Bruto Global (GGM), el Recuento de licencias de
- Archivos en formato Excel²³ denominados:
 - i) , que contiene una hoja de cálculo que incluye un detalle de las subcuentas que componen los costos directos asumidos por la compañía vinculada, relacionados a los servicios de prestados a la recurrente.
 - ii) , que contiene una hoja de cálculo la cual detalla la asignación de costos directos e indirectos, estos últimos, utilizando la clave de asignación Margen Bruto Global (GGM).
 - iii) , que contiene una hoja de cálculo en la que se consigna el centro de costos, el cargo y la asignación de tiempo del personal que habría estado encargado de la prestación de servicios a la recurrente.
 - iv) , que contiene una hoja de cálculo en la que se expone con gráficos insertos, los criterios para la determinación de los costos por contracargo.

Que sobre el particular, se advierte que la aplicación de los criterios pactados según el "Acuerdo de Servicio" antes glosado, y lo descrito por la recurrente, no se encuentran sustentados en autos con documentos que permitan evidenciar los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio Al respecto, cabe señalar que no es posible vincular el contenido del archivo en formato Excel denominado con el archivo en formato Excel denominado "Full year calculation", mencionados previamente; asimismo, debe indicarse que, si bien en el archivo en formato Excel denominado " " se presenta el detalle de las subcuentas que componen los costos directos asumidos por la compañía vinculada del exterior, relacionados a los servicios prestados a la recurrente, no se observa el detalle relacionado a los costos indirectos sobre los cuales se estaría aplicando la metodología de asignación

✓

Que de acuerdo con lo descrito por la recurrente (folios 415 y 417), le prestaba servicios consistentes en gestionar la asignación de personal altamente capacitado dentro del grupo empresarial en los términos establecidos en el contrato. En cuanto a los costos y gastos incurridos, detalló que, en el caso del concepto facturado por , la vinculada host o vinculada del empleado asignado recibía, vía la facturación relacionada a todos los cargos de los empleados asignados a su vinculada, siendo

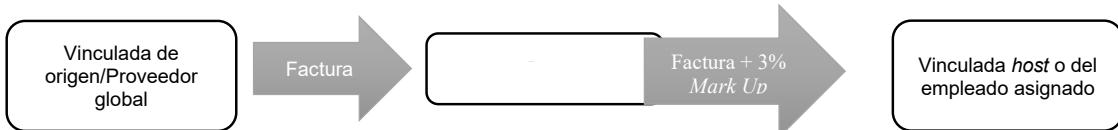
²³ Los mismos documentos se encuentran también en formato PDF.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

que, una vez codificados y analizados, eran imputados en el centro de costos correspondiente al cual el empleado fue asignado. Se ilustra de la siguiente manera:



Que en el caso de la facturación de las acciones cobradas por , señaló que se adjudicaban las acciones basadas en el rendimiento que representaban el derecho a recibir las acciones ordinarias de en la fecha de adquisición de derechos, en la medida que lograra ciertos objetivos de rendimiento durante un periodo de rendimiento de 3 años, siendo que dichas adjudicaciones se denominarían , que formaba parte del paquete compensatorio del empleado que fue asignado a la vinculada en función del periodo de permanencia en la misma.

Que a efectos de sustentar su descripción y evidenciar documentariamente los costos y/o gastos incurridos por su compañía vinculada , así como los criterios de asignación de estos, la recurrente presentó la siguiente documentación y/o información:

- El "Acuerdo de Facturación Interempresarial para Servicio de Personal", y su enmienda o adenda, suscritas por la recurrente, como "El Anfitrión", y . En dicho acuerdo se establece que cada mes calendario " " proporcionaría a "El Anfitrión" una o varias facturas, por: (i) los costos y gastos incurridos por en el mes calendario inmediatamente anterior que emplea a los Asignados que son empleados de (ii) los costos y gastos incurridos por los empleadores en el mes calendario inmediatamente anterior que emplea a los Asignatarios, que dichos empleadores han facturado a (iii) los costos y gastos incurridos por relacionados con los cesionarios; y (iv) una tarifa de servicio para cubrir los costos de con respecto a sus servicios de soporte administrativo, tales como servicio de facturación, de conformidad con dicho acuerdo de hasta 3% de los costos facturados a "El Anfitrión" por
- Manuales financieros relacionados a la contabilización de las compensaciones por asignados extranjeros y a la compensación de pago basado en acciones.
- Cartas de asignación laboral a nombre de diferentes personas, con vigencias estimadas entre 18 y 36 meses, en las cuales se presenta información respecto de las labores que cumple el personal, la fecha de inicio de labores, sueldos, entre otros datos.

Que sobre el particular, se advierte que la aplicación de los criterios pactados según el "Acuerdo de Facturación Interempresarial para Servicio de Personal" y su adenda antes glosados, y lo descrito por la recurrente, no se encuentran sustentados en autos con documentos que permitan evidenciar los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio . Al respecto, cabe señalar que la recurrente no presentó documentación que sustente el detalle de las cuentas que componen el costo y/o gasto asumido por su parte vinculada, ni el sustento numérico de su asignación de tal manera que sea factible obtener el monto finalmente facturado por el prestador del servicio.

Que en adición a la documentación y/o información antes expuesta, tal como se dejó constancia en los resultados de los requerimientos que obran en autos, la recurrente presentó: Memoria Anual 2017 , que corresponde a la memoria anual de la matriz de la recurrente; Estados Financieros Auditados del ejercicio 2017; "Análisis de Servicios de Bajo Valor Añadido", que corresponde a un informe realizado sobre el cumplimiento del test de beneficio; Balances de Comprobación por el año 2017; estructura del grupo económico, que corresponde a la estructura organizacional de la recurrente en relación a su matriz; su organigrama interno; certificados de residencia de los proveedores vinculados; libros contables electrónicos; y los diversos comprobantes de pago emitidos por los servicios prestados por las compañías vinculadas ; no obstante, la anotada documentación y/o información tampoco evidencia los costos y gastos en que incurrieron sus partes vinculadas, ni los criterios de asignación de estos.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

Que la recurrente también presentó el “Informe presentado a la Gerencia de las conclusiones de hecho de los procedimientos acordados”, respecto de la compañía . preparado por la firma auditoria

(folios 904 a 909) –este informe fue merituado y evaluado por la Administración en la resolución apelada²⁴–. En cuanto a dicho informe, este contiene un procedimiento relacionado a la asignación de costos en relación con una tarifa de servicio cobrada por la compañía prestadora del servicio

, así como para verificar que los centros de costos se asignen de acuerdo con las tarifas de servicio respectivo y que los aludidos costos estén asignados a un vinculado, sobre la base de un listado tarifario en función a un determinado país; no obstante, no se encuentra acreditada la forma de cálculo de dicho importe o tarifa cobrada ni la composición de los costos a cobrar, así como tampoco los criterios sobre los cuales estos fueron calculados o determinados.

Que como se mencionó, el inciso i) del 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta incorporó en nuestra legislación el tratamiento de servicios intragrupo, trayendo con ello el concepto del “test de beneficio”, como condición necesaria para la deducción del gasto o costo devenido de dichas operaciones entre partes vinculadas, siendo para ello necesario identificar la relación existente entre el servicio recibido y la contraprestación entregada a fin de determinar si el valor convenido entre las partes es el que corresponde a los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio y el margen de ganancia, a efectos que, de esta manera, se establezca que la contraprestación pactada sería acorde con el principio de plena competencia, para lo cual se deben evaluar los criterios de asignación de los costos o gastos incurridos por el proveedor del servicio. Así, para tal efecto, la norma exige que los contribuyentes proporcionen la documentación e información que evidencie los criterios razonables de asignación de costos y gastos incurridos por el prestador del servicio y, en su caso, justifique el cambio de criterio de asignación, los mismos que deberán ser coherentes con el tipo de servicios o con el uso que puede hacer del mismo el prestatario del servicio, lo que implica que el criterio de reparto deba estar debidamente documentado, a fin de advertir si es razonable en relación con el beneficio derivado de la prestación del servicio para los prestatarios, siendo esencial que los contribuyentes aporten a la Administración Tributaria documentación y/o información a fin de que esta pueda verificar que los proveedores de los servicios aportaron los respectivos costes considerados en la cuantificación de tales servicios.

Que no obstante, de la documentación y/o información presentada por la recurrente en el caso de autos, se tiene que esta no evidenció ni sustentó los costos y gastos en que incurrieron sus partes vinculadas, así como tampoco los criterios razonables de asignación de estos, advirtiéndose que no cumplió con evidenciar documentariamente los citados conceptos, así como la trazabilidad en su determinación. En efecto, cabe enfatizar que, para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, se requiere que tales costos o gastos y los criterios de asignación de los mismos, deban estar sustentados con documentación y/o información de respaldo, no debiéndose perder de vista que el requerimiento de esta información tiene como objetivo verificar el valor finalmente establecido en la operación a partir de la acreditación de los costos y gastos asumidos por el prestador del servicio, debiendo dicha información permitir establecer la referida trazabilidad, lo que significa poder llevar a cabo el cálculo desde los referidos costos y gastos hasta el valor pactado y finalmente facturado, no resultando suficiente proporcionar información contable general relacionada a los costos y gastos y su asignación o alocación y sobre la determinación del importe facturado por la prestación de los servicios, sino que debía detallarse cada una de las cuentas y subcuentas involucradas con dichos conceptos, correspondiendo que las cantidades y factores de asignación empleados en las fórmulas utilizadas para asignar los costos indirectos se encuentren documentados y/o acreditados; sin embargo, en el presente caso, tal como se ha expuesto precedentemente, solo se contó con documentos que consignaban los importes registrados como costos y gastos incurridos, así como el *mark up* aplicado en los señalados servicios, mas no se pudo verificar la respectiva información relativa a cómo las empresas vinculadas prestadoras de servicios determinaron el margen sobre sus costos y gastos en relación a los servicios brindados a la recurrente, así como el criterio razonable de asignación de tales conceptos, pese a que, incluso, en el caso de la compañía vinculada .., esta pactó con la recurrente la entrega de toda la documentación requerida de manera razonable que respalde los importes a pagar.

²⁴ Folios 1033, 1043 y 1044/vuelta.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

Que en ese sentido, al no haberse cumplido con lo dispuesto en el inciso i) del citado artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que es menester precisar que, en el presente caso, de lo actuado se advierte que con el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se fijó como plazo para que la recurrente presentara sus descargos, el 15 de setiembre de 2021, siendo que, en el Resultado del Requerimiento N° (folio 85/vuelta) y en la resolución apelada (folio 1044), la Administración dejó constancia de que, vencido dicho plazo, el 21 de setiembre de 2021, la recurrente presentó documentación adicional, atendiendo a tal requerimiento, por lo que consideró que tal documentación presentada, resultaba extemporánea y no correspondía ser merituada.

Que resultaba arreglado a ley que en el procedimiento de fiscalización no se diera mérito probatorio a dicha documentación, conforme con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario²⁶ y ²⁷, asimismo, tampoco correspondía que la Administración merituara, a través de la resolución apelada, la documentación presentada en instancia de reclamación, en atención a lo dispuesto por el artículo 141 del mismo código²⁸, toda vez que tal documentación fue requerida por la Administración en el procedimiento de fiscalización, siendo que la recurrente no probó que la omisión no se generó por su causa ni acreditó la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presentado carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses; por lo que la Administración actuó acorde a ley, debiéndose precisar que, de igual forma, al no advertirse que la recurrente se encuentre incursa en alguno de los supuestos de excepción de acuerdo con el artículo 148 del anotado código²⁹, no procede que esta instancia evalúe tales medios probatorios.

Que por lo tanto, no cabe amparar los argumentos de la recurrente en relación a que debió admitirse la documentación antes aludida, debiendo tenerse en cuenta que el numeral 6 del artículo 87 del Código Tributario señala que los administrados están obligados a proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor

²⁵ Al cual remite el valor impugnado (folio 558/vuelta).

²⁶ El artículo 75 del Código Tributario, dispone que, una vez concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Agrega que previamente a la emisión de las resoluciones antes mencionadas, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a 3 días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso. Añade que la documentación que se presente luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

²⁷ Criterio similar ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 01700-9-2023.

²⁸ El artículo 141 del Código Tributario señala que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración 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 establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo 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.

²⁹ El artículo 148 del Código Tributario dispone que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo 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 impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas, siendo que, como se desprende de lo actuado, durante la fiscalización la Administración le solicitó expresamente a la recurrente que acredite documentariamente los costos y/o gastos incurridos por sus proveedores vinculados, así como los criterios de asignación de los mismos, lo que no fue cumplido por aquella. Es del caso agregar que, si la recurrente consideraba que el plazo otorgado por la Administración para dar cumplimiento a los requerimientos emitidos en la fiscalización de autos, no le resultaba suficiente, aquella tenía expedido su derecho de solicitar las prórrogas que considerara pertinentes, como, por ejemplo, lo hizo en el caso del Requerimiento Nº , como se aprecia del folio 176 y vuelta.

Que cabe agregar que, de la revisión de la resolución de determinación impugnada se verifica que cumple con todos los requisitos previstos por el artículo 77 del Código Tributario, pues contiene los fundamentos y disposiciones que la amparan y se encuentra debidamente motivada, por remisión a los requerimientos y sus resultados, lo cual, contrariamente a lo sostenidos por la recurrente, también constituye una forma válida de motivación, tal como se ha establecido en las Resoluciones Nº 10141-10-2019 y 08060-3-2020, entre otras. Asimismo, de la revisión de la resolución apelada se verifica que expresa los fundamentos de hecho y de derecho que le sirvieron de base, conforme con el artículo 129 del Código Tributario, habiéndose pronunciado sobre todas las cuestiones que suscitaba el expediente, evaluando los argumentos y pruebas ofrecidas por la recurrente, siendo que la discrepancia con las conclusiones arribadas por la Administración no es sustento para considerar que existe una ausencia de motivación de la resolución apelada. Por consiguiente, no se advierte la vulneración al derecho al debido procedimiento y derecho de defensa de la recurrente, ni la contravención a lo establecido en la jurisprudencia de este Tribunal y del Tribunal Constitucional citada por aquella, en relación con la debida motivación, el derecho de defensa, y el debido procedimiento.

Que de otro lado, respecto a que la base legal aplicada por la Administración no sería suficiente para la correcta aplicación del test de beneficio en el ejercicio 2017, en tanto dicho test fue reglamentado en el ejercicio 2018, con vigencia en el ejercicio 2019, siendo que la Administración habría exigido documentación cuyas pautas aún no se habían reglamentado, así como verificar el margen de utilidad sin que aún se haya reglamentado sus alcances y acreditar los criterios de asignación cuando estos aún no estaban regulados; es del caso señalar que, tal como se desprende de la normativa antes citada, vigente en el ejercicio fiscalizado (2017), esto es, el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, este disponía expresamente que la documentación e información proporcionada debía evidenciar, entre otros, los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos, lo cual implica que los contribuyentes debían contar con determinada información de sustento que contenga el detalle de los costos y gastos vinculados al servicio, con el fin de acreditar que los mismos han sido alocados de manera razonable, buscando así con dicha regulación verificar que los valores asignados por las partes de un mismo grupo económico o partes vinculadas respondan al valor que hubiese sido pactado bajo condiciones normales en el mercado por partes independientes. En tal sentido, que en el ejercicio fiscalizado aun no se encontrara vigente el artículo 118-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta³⁰ (que contiene las disposiciones reglamentarias referidas a lo establecido en el referido inciso i) del artículo 32-A), ello no impedía la aplicación de lo expresamente dispuesto por la citada norma legal, siendo que lo contrario implicaría dejar de aplicar una norma legal vigente cuyo contenido, en este caso, no se encontraba supeditado a la entrada en vigencia de su norma reglamentaria; por tanto, no se aprecia la contravención a lo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente Nº 0552-2006-PA-TC, y en las Resoluciones Nº 04635-1-2021, 08864-1-2017 y 07623-1-2011, en relación a la naturaleza y propósitos de una norma reglamentaria.

Que no es amparable la vulneración de los principios de legalidad, razonabilidad, tipicidad, aplicación retroactiva de la norma, y de lo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente Nº , y las Resoluciones Nº 05379-7-2021, 10919-7-2021, 04407-7-2021, 09817-7-2021 y 02298-7-2021, alegada por la recurrente, al considerar que el inciso b) del artículo 118-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta recién previó expresamente que estaba incorporando las disposiciones que eran necesarias para aplicar la prohibición de la deducción del costo o gasto de los servicios que recibe un contribuyente de sus partes vinculadas, cuando no satisfagan el test de beneficio;

³⁰ Incorporado por el Decreto Legislativo Nº 337-2018-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

por cuanto, el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio 2017 y aplicable al caso de autos, establecía de forma expresa que *“sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por esta ley, tratándose de servicios sujetos al ámbito de aplicación del inciso a), el contribuyente debe cumplir el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto”*. En efecto, la referida norma disponía de forma expresa que, tratándose de servicios llevados a cabo entre partes vinculadas, comúnmente denominados servicios intragrupo, la deducibilidad como gasto o costo generado por la adquisición de dichos servicios requería que se cumpla con el test de beneficio y que se proporcione la documentación e información solicitada, estando los contribuyentes, en atención a dicha disposición, obligados a acreditar el cumplimiento del test de beneficio y a entregar la documentación solicitada, debiendo identificar la relación existente entre el servicio recibido y la contraprestación, a fin de determinar si el valor convenido por las partes es el que corresponde a los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio y al margen de ganancia de este, para lo cual tales variables encontrase debidamente documentadas, pues de lo contrario el gasto o costo no sería aceptado.

Que en cuanto a que la norma tributaria genera una distorsión al establecer una regla para la deducibilidad de los servicios y no para la valoración de los mismos, y que no resulta acorde a derecho que se desconozca el gasto estando el contribuyente en la imposibilidad de exigir la documentación correspondiente a la matriz, pues lo contrario conllevaría a una afectación al principio de interdicción de la arbitrariedad dentro del marco constitucional; cabe indicar que tales argumentos cuestionan la constitucionalidad de lo dispuesto por el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, ante lo cual cabe señalar que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos –como el Tribunal Fiscal– a realizar el control difuso, por lo que, al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad, alegado, siendo además que la posible afectación del referido principio, de ser el caso, corresponde ser invocada y analizada en los procesos constitucionales previstos por la Constitución y el Código Procesal Constitucional; por lo tanto, no resulta pertinente el anotado alegato de la recurrente.

Que cabe indicar que, del análisis expuesto precedentemente, se tiene que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, la Administración efectuó el debido análisis de la documentación e información proporcionada por esta, concluyendo razonablemente que la misma no evidenció ni sustentó los costos y gastos en que incurrieron sus partes vinculadas, así como tampoco los criterios de asignación de estos, pese a que, de acuerdo a la normativa aplicable, para acreditar el cumplimiento del test de beneficio, como condición para la deducción del costo o gasto, era necesario que el contribuyente que pretende deducir dicho costo o gasto, en este caso la recurrente, presente la documentación e información que evidencie, entre otros, los costos y gastos en que incurrieron sus partes vinculadas prestadoras de servicio, así como los criterios de asignación de estos. A ello debe agregarse que toda vez que correspondía a la recurrente la presentación de dicha documentación e información, procedía que esta y no la Administración Tributaria peruana solicite la respectiva documentación e información de sus partes vinculadas no domiciliadas, recayendo en la recurrente la responsabilidad de implementar, a nivel de grupo económico, políticas tributarias que salvaguarden el cumplimiento del test de beneficio y le faciliten la presentación de la información proveniente de sus proveedores de servicios vinculados del extranjero, considerando la exigibilidad de la documentación que acredite el beneficio económico del servicio intragrupo, que establece la normativa peruana.

Que además, debe remarcarse que la Administración solicitó a la recurrente que acredite o evidencie documentariamente los costos y gastos incurridos por sus proveedores vinculados, así como los criterios razonables de asignación de los mismos, a fin de que proceda la deducción del costo o gasto respectivo, tal como lo dispone el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sin requerirle una prueba específica, siendo que, como se ha destacado, es de cargo de los contribuyentes la sustentación de dicha deducción con los medios probatorios que considere que, de forma fiable, evidencien los referidos costos y gastos incurridos y los criterios razonables de asignación de estos, por lo que no se advierte que la actuación de la Administración en cuanto a la valoración de pruebas, hubiese sido contraria a ley, ni se aprecia la vulneración al derecho de la recurrente a probar, habiéndose analizado la documentación e información presentada por la recurrente de forma oportuna, tanto en la instancia de reclamación como en



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

esta instancia, por lo que no se desprende la contravención a lo indicado por el Tribunal Constitucional en los Expedientes Nº 06712-2005-HC/TC, 00427-2021-OHC/TC y 0090-2004-AA/TC ni por este Tribunal las Resoluciones Nº 02289-4-2003, 06011-3-2010, 04214-1-2021, 02373-4-2020, 05320-9-2020, 06587-9-2021, 12723-5-2015, 07578-8-2014 y 06280-9-2020, las cuales cita la recurrente, en relación al derecho a probar y la valoración de pruebas.

Que cabe añadir que, si bien la Administración ha descrito la documentación proporcionada por la recurrente (archivos en formato Excel), indicando que esta consigna importes como costos y gastos asumidos por las compañías vinculadas proveedoras de los servicios, aquella, a su vez, ha indicado, como se aprecia del folio 188, que dicha documentación solo expresa las cantidades registradas como costo directo e indirecto o los factores de asignación empleados en las fórmulas de Excel para asignar los costos indirectos, pero ninguno de tales importes fueron documentados y/o acreditados, pues únicamente se trataban de cálculos efectuados, precisando que ello no evidencia adecuadamente los referidos costos directos así como los criterios de asignación sobre los cuales los costos indirectos fueron determinados, como lo exige la norma; por ende, no se verifica la contradicción alegada por la recurrente.

Que a lo anterior debe agregarse que no existe obligación alguna de efectuar, en el curso de un procedimiento de fiscalización, requerimientos específicos de documentación, dado que la Administración no tiene forma de saber con qué tipo y/o clase de medios probatorios cuentan los contribuyentes cuando pretenden acreditar sus operaciones, por lo que los requerimientos genéricos no violan disposición o norma alguna, habiéndose encontrado la recurrente, por tanto, en la obligación de exhibir y/o presentar todo aquello que, según su posición, acreditaba aquello que le ha sido requerido, en este caso, la documentación que evidencie los costos y gastos incurridos por sus proveedores vinculados, así como los criterios razonables de asignación de los mismos. Por tanto, carece de sustento la nulidad alegada por la recurrente en base a dicho argumento.

Que corresponde indicar que no se verifica la contravención a los criterios contenidos en las Resoluciones Nº 06368-1-2003 y 01759-5-2003, que corresponden a casos relacionados a reparos por operaciones no reales del Impuesto General a las Ventas, debiéndose precisar además que, en este caso, tal como se indicó anteriormente, no es materia de controversia verificar la efectiva prestación de los servicios en favor de la recurrente, siendo que la propia Administración ha señalado que ello se encuentra acreditado documentariamente. Cabe referir además que tampoco se evidencia la contravención a los criterios señalados por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05732-1-2005, 06161-2-2003 ni a la Sentencia de Casación Nº 3956-2016 LIMA, siendo que, en el caso de autos, no se aprecia que la Administración haya actuado de forma arbitraria, desprendiéndose más bien de lo actuado que en reiteradas oportunidades, a lo largo del procedimiento de fiscalización, se solicitó a la recurrente que presente la documentación e información que evidencie los costos y gastos en que incurrieron sus partes vinculadas prestadoras de servicios, así como los criterios de asignación de estos, lo que no fue cumplido debidamente por la recurrente.

Que a mayor precisión, debe mencionarse que el referido inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, contiene una regla adicional que ha sido incorporada para la deducción de gastos y costos por parte de la compañía usuaria, en el caso de los servicios intragrupo, no bastando cumplir con la acreditación relativa a la prestación efectiva de los servicios y el cumplimiento del principio de causalidad.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en torno a que la Administración no habría realizado un proceso de determinación adecuado al aplicar el test de beneficio, toda vez que, de haber considerado que no se había acreditado los costos y gastos incurridos por los prestadores de servicios, aquella debió reparar y cuantificar únicamente la parte proporcional a ello y no considerar el total como no deducible; es del caso indicar que, tal como se desprende del texto del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio fiscalizado, este establece que los servicios intragrupo deben cumplir el test de beneficio y que los contribuyentes deben presentar la documentación e información solicitada como condición para la deducción del costo o gasto, restringiendo con dicha disposición la deducción del costo o gasto de los servicios intragrupo al cumplimiento del test de beneficio para lo cual el contribuyente tenía que proporcionar la documentación e información solicitada, lo que no fue cumplido en el caso de autos por la recurrente en lo que respecta a los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos; por ende, no corresponde la deducción proporcional a que alude la recurrente, considerando que, como se recalca, esta no presentó el soporte documentario



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

apropiado que detalle los costos y gastos incurridos por los prestadores de servicio, así como los criterios razonables de su asignación.

Resolución de Multa N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, vigente en el ejercicio fiscalizado, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas 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 la Resolución de Multa N° (folios 554 y 555) fue girada por la precitada infracción y se sustenta en la determinación y omisión al pago establecida mediante la Resolución de Determinación N° , referida al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, la que ha sido confirmada en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la sanción aplicada y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Resolución de Multa N°

Que del Anexo N° 1 a la Resolución de Multa N° (folio 551), se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, por no haberse proporcionado la información y/o documentación solicitada por la Administración mediante el Requerimiento N°

Que según el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1422, constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 012189-3-2009 y 01326-8-2012, entre otras, ha establecido que la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario se encuentra relacionada con el incumplimiento de proporcionar información y documentación que la Administración pudiera solicitar, estando referida a casos tales como lista de proveedores, análisis de costos, etc., esto es, información o documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la Administración.

Que al respecto, como se mencionó líneas arriba, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , la Administración solicitó a la recurrente que proporcione, entre otros, la documentación que demuestre los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° la Administración dio cuenta que, de la documentación adjuntada por la recurrente, apreciaba que esta no contenía las fórmulas ni el detalle de cómo fueron determinados los referidos costos y gastos para su posterior facturación al , siendo además que la recurrente tampoco presentó documentación fuente que evidencie dichos conceptos efectivamente incurridos por los proveedores de los servicios a su favor en el ejercicio fiscalizado, siendo que la recurrente no detalló cómo determinó el margen sobre los costos y gastos, ni cómo fueron asignados estos, ya que dicha información no fue descrita en cuanto a las bases de asignación y de cálculo por cada prestación de servicios efectuada en el ejercicio 2017. Por ende, consideró que se había configurado la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 08313-9-2025

Que mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº , la Administración reiteró a la recurrente el pedido de presentación de la documentación que demuestre los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos.

Que en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº , la Administración señaló, entre otros, que si bien la recurrente adjuntó documentación correspondiente a los cálculos de cada facturación, ninguno de los importes consignados había sido documentado y/o acreditado como se le solicitó, en la medida que la recurrente solo proporcionó información relacionada a su cálculo, mas no sustentó adecuadamente sus costos directos, así como los criterios sobre los cuales dichos costos indirectos fueron determinados. Por ende, consideró que la recurrente no subsanó la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que ahora bien, en el caso de autos se aprecia que la Administración no indicó en su requerimiento cuál era la documentación específica que demostraría los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos, que la recurrente debía proporcionar y no proporcionó, a efectos de establecer en forma objetiva la configuración de la infracción analizada, habiéndose limitado a solicitar dicha documentación de manera genérica; por lo que la infracción no se encuentra debidamente acreditada³¹.

Que es del caso precisar además que no se configura la infracción objeto de análisis en base a un requerimiento para levantar observaciones de la Administración sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, que constituye una carga que de no cumplirla podría conllevar a las acotaciones correspondientes, así como a la aplicación de sanciones por infracciones vinculadas con la obligación de declarar o determinar correctamente tales obligaciones, de ser el caso, mas no por la infracción prevista por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, según el criterio expuesto en las Resoluciones Nº 03079-8-2018 y 00783-8-2017.

Que por lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa Nº

Que estando al sentido del fallo, no resulta relevante emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos de la recurrente sobre el particular.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la constancia que obra en autos (folio 1234).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº de 19 de setiembre de 2022, en el extremo de la Resolución de Multa Nº , **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Blanco Calderón
Secretario Relator
VA/BC/AA/AR/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.

³¹ Criterio similar ha sido sostenido por este Colegiado mediante las Resoluciones Nº 02422-10-2017, 07864-10-2018, 07762-8-2022 y 04988-8-2022, entre otras.