



Tribunal Fiscal

N° 11458-9-2025

EXPEDIENTE N° : 7992-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de diciembre de 2025

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 23 de mayo de 2022, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° _____, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de mayo a agosto y octubre de 2015, y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015, y las Resoluciones de Multa N° _____ y _____, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° _____ (folio 680) y el Requerimiento N° _____ (folio 591), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva al recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015, siendo que como resultado de dicho procedimiento, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de mayo a agosto y octubre de 2015, y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2015, así como las Resoluciones de Multa N° _____ y _____, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 747 a 789). En ese sentido, corresponde determinar si los citados valores fueron emitidos conforme a ley.

Que conforme se advierte de los documentos denominados "Comprobante de Información Registrada" y "Resumen Estadístico de Fiscalización" (folios 723, 724 y 1060), se aprecia que el recurrente es un contrato de colaboración empresarial (consorcio), cuyos integrantes son _____ y _____; siendo su actividad económica principal la construcción de edificios completos – CIU 45207.

Resolución de Determinación N° _____

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, apreciándose de su Anexo N° 2 (folio 747) que la Administración efectuó reparos por: 1. Cargos en ingresos por operaciones no realizadas en el ejercicio 2015, y 2. Costo de alquiler y reparación de equipo no sustentado¹.

1. Cargos en ingresos por operaciones no realizadas en el ejercicio 2015

Que del Anexo N° 2 del valor emitido (folio 747) y del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 623/vuelta a 624), se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 6 389 892,00, por cargos en ingresos por operaciones no realizadas en el ejercicio 2015, al considerar que el mencionado cargo corresponde a un ajuste de la provisión efectuada en diciembre de 2014 que no debe

¹ De acuerdo con el mencionado Anexo N° 2, la Administración también efectuó el reparo por costo de movimiento y ajustes en las existencias no sustentado; no obstante, tal reparo no ha sido cuestionado ni en la etapa de reclamación ni en esta instancia (folios 895 a 914 y 1010 a 1029), por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre este.





Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

afectar a los resultados del ejercicio 2015, consignando como base legal, entre otros, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el recurrente indica que los cargos en la cuenta 704240 – Exceso/Defecto Facturación corresponden a ajustes para neutralizar las estimaciones de ingresos en exceso, en aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC N° 11, dado que se debía tributar el avance de obra que se facturaba. Precisa que los mencionados ajustes se realizan mensualmente, de acuerdo con las variaciones mensuales de los márgenes operativos, reversando el ajuste anterior para realizar un nuevo ajuste, método denominado “reversión automática”, por el cual a la culminación de la obra desaparece, quedando solo la ganancia determinada en el contrato; sin embargo, en diciembre de cada ejercicio el efecto de la contabilización del mes debe ser conciliado a nivel de papeles de trabajo del cálculo del Impuesto a la Renta, por lo que si al cierre del ejercicio se determina que la provisión de ingresos es mayor a la facturación (ajuste positivo) se tributa sobre el mayor ingreso provisionado, en caso contrario (ajuste negativo) cuando existe un exceso de facturación con relación a las estimaciones de ingresos, se adiciona el monto rebajado vía papeles de trabajo, de tal modo que el efecto tributario del ajuste no genera ningún perjuicio sino que favorece a la Administración.

Que refiere que no validar el procedimiento de ajuste significaría tributar no solo por la provisión realizada en un ejercicio sino también por el efecto contable de la reversión, el que no califica como un ingreso para la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no tiene respaldo legal, duplicando los ingresos al tributar sobre la provisión y por la facturación, en tanto que, por la aplicación de la NIC N° 11, corresponde reconocer los ingresos por los contratos de construcción en el ejercicio de su devengo y no los efectos por la reversión de una provisión.

Que precisa que siguiendo con el mismo tratamiento de la “reversión automática” durante el ejercicio 2015 procedió a adicionar en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 la contabilización de S/ 1 765 120,39 y S/ 224 078,39 efectuadas en diciembre de 2015 por el exceso de facturación producido en dicho mes.

Que sostiene que la Administración no analizó el procedimiento de ajuste exceso/defecto de facturación de los ejercicios 2013 a 2015, realizado en aplicación de los ajustes previstos por la NIC N° 11, que generó el cargo en la cuenta 704240 – Exceso/Defecto Facturación (reversión) reparado, mediante el cual en el ejercicio 2013 por defecto en la facturación de diciembre de 2013 reconoció en dicha cuenta un ingreso de S/ 18 501 138,79, mediante una provisión, determinando una utilidad declarada de S/ 27 632 857,78, reversando en el ejercicio 2014 la provisión realizada en la mencionada cuenta, así como efectuó una nueva provisión mediante un abono por S/ 6 389 891,82 por defecto en la facturación de diciembre de 2014 en dicha cuenta, determinando una utilidad declarada en el ejercicio 2014 de S/ 18 703 329,52, reversando en el ejercicio 2015 la citada provisión, mediante el cargo reparado en la mencionada cuenta 704240 – Exceso/Defecto Facturación por S/ 6 389 891,82, así como un cargo en tal cuenta por S/ 1 989 198,78 por exceso en la facturación de diciembre de 2015; así, el cargo reparado (reversión) responde a un efecto contable que debe ser reconocido como tal en el ejercicio de su contabilización, toda vez que, en el ejercicio anterior, su provisión tributó con el Impuesto a la Renta por aplicación de la NIC N° 11, no pudiendo duplicar su gravamen en el ejercicio 2015, más aún cuando no se encuentra ante un ingreso gravado proveniente de la ejecución de la obra, por lo que se debe neutralizar su efecto, sino se encontraría gravando como ingreso el efecto de una reversión, lo cual no es aceptable tributariamente.

Que alega que la Administración en un procedimiento de fiscalización realizado a otro contribuyente sobre los ajustes en la cuenta Exceso/Defecto Facturación por los cuales se presentó la misma información y documentación que en su caso, no realizó ninguna observación; en ese sentido, al aplicar un criterio distinto en su caso, se vulneró el principio de predictibilidad, dejándolo en indefensión, más aún cuando este ajuste no fue observado en los ejercicios anteriores en su caso.

Que por su parte, la Administración señala que el cargo en la cuenta 704240 – Exceso/Defecto Facturación por la suma de S/ 6 389 891,82 no corresponde a operaciones realizadas en el ejercicio 2015 sino que se encuentra vinculado a ingresos del ejercicio anterior (2014), al tratarse de un ajuste de la provisión efectuada en diciembre de 2014.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 630 y 631), la Administración indicó que el recurrente en la cuenta 704240 – Exceso/Defecto Facturación extorna las



Tribunal Fiscal

N° 11458-9-2025

anotaciones en el mes siguiente de su registro, por lo que esta se encuentra vinculada con la facturación de ingresos correspondiente a diciembre de 2014, en ese sentido, solicitó al recurrente que sustentara el devengamiento de los ingresos respecto de los cuales ha efectuado el mencionado cargo contable, debiendo acreditar que estos ingresos han sido reconocidos en el ejercicio 2015.

Que en respuesta a lo solicitado, el recurrente presentó un escrito de 9 de marzo de 2021 (folios 170 a 173), en el que señaló que registró en la cuenta 704240 los ajustes contables por defecto (ajuste positivo) o exceso de facturación con relación a los ingresos reconocidos en función a su grado de avance (devengo), según la Norma Internacional de Contabilidad N° 11, para llegar al margen acumulado estimado de la obra al cierre del ejercicio y conciliar lo facturado con los ingresos que se deben reconocer en cada ejercicio, en ese sentido, precisa que para efectos de la regularización del Impuesto a la Renta si en un ejercicio se realiza un ajuste positivo por defecto de facturación, el consorcio tributa sobre el ajuste, pero si en los ejercicios siguientes se advierte que este ajuste debe ser rebajado en base a la variación que sufra el margen de la obra, los extornos contables se realizan por haber tributado en el primer ejercicio. Al respecto, el cargo observado de 1 de enero de 2015 corresponde al extorno del asiento de ajuste por defecto de facturación de diciembre de 2014, el cual formó parte de la renta imponible del ejercicio 2014.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 623/vuelta a 624), la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente, y señaló que el cargo no se encuentra vinculado a operaciones realizadas en el ejercicio 2015, pero afecta a sus resultados, lo cual no puede sustentarse en el hecho que corresponde a una provisión por lo tributado en el ejercicio anterior, teniendo en cuenta que el reconocimiento de los ingresos se realiza en el ejercicio en que devengan, previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC N° 11, en ese sentido, los ajustes realizados en el ejercicio 2015 deben ser calculados en base al grado de avance al cierre del ejercicio 2015. Por lo tanto, el cargo observado por S/ 6 389 892,00 en la cuenta 704240 no corresponde a operaciones del ejercicio 2015 sino que se encuentra vinculado a ingresos del ejercicio anterior (2014).

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 661), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó al recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación antes señalada, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, el recurrente presentó el escrito de 25 de junio de 2021 (folios 457 a 460), en el que manifestó que el 1 de enero de 2015 reversó el ajuste del ejercicio anterior por S/ 6 389 892,00, luego de ello, el 31 de enero de 2015 realizó un nuevo cálculo del Exceso/Defecto, generándose un defecto de facturación de S/ 2 880 259,02, el que fue reversado en el mes siguiente, para contabilizar el nuevo ajuste, procedimiento que realiza mes a mes según los registros del Libro Mayor y, dado que en el ejercicio 2014 tributó el defecto de facturación de S/ 6 389 892,00, reconoció la reversión de este en el ejercicio 2015.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 657 a 659), la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente y reiteró que el importe cargado en la cuenta 704240 Exceso/Defecto Facturación, el cual disminuye los ingresos del ejercicio 2015, no se relaciona con operaciones de dicho ejercicio, sino que se trata de una reversión de ingresos de diciembre de 2014, como el mismo contribuyente lo expresó, por lo que no es correcto que afecte los resultados del ejercicio 2015. Asimismo, indicó que no se encuentra sustentado lo señalado por el recurrente respecto a que los ajustes a las estimaciones de ingresos se basan en la actualización del margen operativo, que le permitieron conocer el avance de la obra, no habiendo proporcionado documentos que acrediten a cuánto asciende, cómo determina u obtiene este margen, ni el cálculo de los ajustes realizados en base a este margen. En ese sentido, mantuvo la observación del importe de S/ 6 389 892,00.

Que de lo expuesto, se aprecia que la controversia se circunscribe en determinar si se ajusta a ley el reparo efectuado por la Administración, sustentado en que el cargo realizado en la cuenta 704240 – Exceso/Defecto Facturación por la suma de S/ 6 389 891,82 corresponde a un ajuste de la provisión efectuada en diciembre de 2014, por lo que no puede afectar a los resultados del ejercicio 2015.

Que el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por la Ley N° 29306, aplicable al caso de autos, establece



Tribunal Fiscal

N° 11458-9-2025

que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha señalado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que de otro lado, el artículo 63 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1425, señalaba que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el reglamento: a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra; o, b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

Que el mencionado artículo 63 agrega que en todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra, y que en los casos de los incisos a) y b) la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los procedimientos a que dichos incisos se contraen, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

Que en el presente caso, el recurrente es una empresa dedicada a brindar servicios de construcción y mantenimiento vial de carreteras, a la que le resulta aplicable el citado artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que, para efecto de reconocer sus ingresos y costos en el ejercicio acotado, optó por el método establecido en el inciso b) de dicho artículo².

Que de lo actuado se aprecia que la Administración efectuó un reparo respecto del cargo anotado el 1 de enero de 2015 en la Cuenta 704240 Exceso/Defecto Facturación por S/ 6 389 891,82 con la glosa "Defecto Fact Dic 2014" del Libro Diario del recurrente (folio 427).

Que el mencionado cargo afectó a los resultados del ejercicio 2015, como se advierte del documento denominado "Detalle de determinación de ingresos totales declarados en el ejercicio 2015" (folio 433), en el cual se aprecia que este disminuyó los mencionados ingresos, lo que coincide con el importe total de los ingresos declarados en el Formulario PDT 702 N° (folios 424), ascendente a S/ 50 853 264,00³, presentado por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015. En la nota C de aquel documento se señaló que el cargo se trataba de una "reversión por ajuste de defecto de facturación del ejercicio 2014 que tributó en dicho ejercicio".

Que tal como señaló el recurrente en su escrito de respuesta al Requerimiento N° (folios 458 y 459), finalizado cada mes contabiliza en la cuenta 704240 Exceso/Defecto Facturación una provisión por ajuste de ingresos por el defecto en la facturación con relación a los ingresos reconocidos en el periodo, la cual reversa el primer día del siguiente mes por el mismo importe, lo que se advierte del Libro Mayor de enero de 2014 a diciembre de 2015 de la cuenta 704240 (folios 427 y 452), observándose una provisión en diciembre de 2014 por S/ 6 389 891,82, realizada en dicha cuenta, así como el cargo materia de reparo realizado en enero de 2015 por el mismo importe, alegando que se trata de una reversión.

Que de lo anterior se puede advertir que si el recurrente pretendía realizar reversiones o ajustes a los ingresos reconocidos en diciembre de 2014, debía tener en cuenta que, por el criterio del devengado previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, los mencionados cargos correspondían ser realizados en el ejercicio al cual se relacionaban los ingresos reconocidos, esto es, el ejercicio 2014, sin

² Según indicó el recurrente en su escrito de 27 de setiembre de 2021, en respuesta al Requerimiento N° 1 (folio 172).

³ Conformado por las casillas 463, 473, 475 y 477 correspondientes a los conceptos ventas netas, ingresos financieros gravados, otros ingresos gravados y enajenación de valores y bienes del activo fijo.



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

embargo, el recurrente efectuó una reversión en el ejercicio 2015, afectando los resultados de un ejercicio en el cual no se devengaron los mencionados ingresos, sin sustento alguno.

Que en ese sentido, corresponde mantener el mencionado reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo señalado por el recurrente respecto a que el cargo reparado en el ejercicio 2015 corresponde a una reversión de una provisión efectuada en diciembre de 2014 por un ajuste realizado al margen operativo de la obra, el cual desaparece al final de la obra, quedando solo la ganancia determinada en el contrato, incluso la mencionada provisión tributó en el ejercicio 2014, por lo que el efecto de los mencionados ajustes solo favorece a la Administración; cabe indicar que, tal como señaló el recurrente, este tributa según el método b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que reconoce sus ingresos por el principio del devengado, en ese sentido, en caso advirtiese una variación de los márgenes operativos de la obra en determinado periodo, que conllevara la reversión de los ajustes por sobrefacturación o subfacturación (provisión) de ingresos reconocidos, dicha reversión debía anotarse en el mencionado periodo y no afectar a uno posterior, aun cuando se hubiese tributado en el periodo de la provisión. A ello, corresponde agregar que teniendo en cuenta que, en el presente caso, el reconocimiento de ingresos se realiza por el principio del devengado, no resulta amparable señalar que el método de "reversión automática", que señala seguir, termina reconociendo al final de la obra la ganancia acordada en el contrato, cuando se deben considerar en cada periodo los importes cobrados (o por cobrar) por los trabajos ejecutados.

Que en cuanto a lo sostenido por el recurrente respecto a que adicionó en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 la contabilización del exceso de facturación efectuada en diciembre de 2015; corresponde indicar que no procede emitir pronunciamiento sobre dicha adición que indica el recurrente, teniendo en cuenta que el reparo materia de análisis es aquel que se encuentra relacionado con una provisión de ingresos de diciembre de 2014 revertida en enero de 2015, esto es, se trata de un concepto distinto al que conformaría la mencionada adición, por lo que no resulta pertinente tal argumento.

Que contrario a lo señalado por el recurrente, se puede advertir que en la resolución apelada (folio 1051), la Administración emitió pronunciamiento respecto del procedimiento de ajuste de la cuenta 704240, mediante reversiones en los periodos siguientes al de las provisiones, sosteniendo que ello no era válido, en el caso de autos debido a que el ajuste de ingresos de un determinado periodo no puede afectar los resultados del siguiente ejercicio.

Que es oportuno precisar que desconocer el cargo materia de reparo, que revierte la provisión realizada en diciembre de 2014, no implica duplicar su gravamen en el ejercicio 2015, como sostiene el recurrente, aun cuando el registro por subfacturación en la cuenta 704240 hubiese tributado el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, debido a que no se encuentra acreditado que hubiese algún abono por ingreso del ejercicio 2015 relacionado con el cargo reparado, en ese sentido, lo que se advierte es una disminución de los ingresos del ejercicio 2015, mediante un cargo que, de haberse encontrado sustentado⁴ debía afectar el ejercicio anterior.

Que asimismo, lo señalado por el recurrente respecto a que se vulneró el principio de predictibilidad, dejándolo en indefensión, debido a que en un procedimiento de fiscalización realizado a otro contribuyente sobre ajustes a la misma cuenta, con la misma información y documentación, no se realizó ninguna observación, y que este ajuste tampoco fue observado en las fiscalizaciones que se le efectuó respecto de los ejercicios anteriores; no resulta atendible, debido a que en los actuados no se advierte indefensión alguna, habiendo la Administración solicitado al recurrente durante la fiscalización del ejercicio acotado que sustentara la observación realizada, lo que aquel no hizo, siendo del caso precisar que no procede que este Colegiado emita pronunciamiento sobre el procedimiento de fiscalización realizado a un contribuyente distinto, debiendo agregarse que tampoco se ha acreditado en autos que la Administración hubiese validado

⁴ En el Resultado del Requerimiento N° (folios 657 a 659), la Administración precisó con relación a los argumentos formulados por el recurrente en su escrito de 25 de junio de 2021 (folios 457 a 460), que este no sustentó sus afirmaciones con relación a que los ajustes a las estimaciones de ingresos se relacionaran con la actualización del margen operativo del contrato de obra, no habiendo proporcionado documentos sobre a cuánto asciende, cómo determina u obtiene este margen, ni el cálculo de los ajustes realizados en base a este margen.



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

las reversiones que indica el recurrente haber realizado como producto del método de "reversión automática" en los ejercicios anteriores al que es materia de reparo.

2. Costo de alquiler y reparación de equipos no sustentado

Que del Anexo N° 2 del valor emitido (folio 747) y de los numerales 4 a 16 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 620/vuelta a 623/vuelta), se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 2 694 560,00 correspondiente al costo de alquiler y reparación de equipos, al considerar que dichos servicios forman parte de las obligaciones a que se comprometieron dentro del consorcio las consorciadas, y , por lo que no tiene sustentado que el recurrente (esto es, el consorcio) deduzca dicho costo, consignando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el recurrente sostiene que los documentos presentados durante el procedimiento de fiscalización sustentan que el consorcio requirió de sus consorciadas, y Sucursal del Perú, los servicios de alquiler de maquinaria y reparación de equipos, en ese sentido, los documentos de constitución del consorcio y desarrollo del proyecto

sustentan que la voluntad de las consorciadas fue alquilar sus equipos al consorcio y que no existe una prohibición para que ellas no actuaran como proveedores del consorcio del que forman parte, siendo que dichos servicios no constituyen parte de sus obligaciones asumidas como partes consorciadas.

Que precisa que en el Memorándum de Entendimiento, que regula los lineamientos fundamentales para la participación conjunta de las partes en la licitación de la obra, se evidencia la voluntad de las consorciadas de alquilar sus equipos al consorcio, lo que fue recogido en el contrato de locación de servicios suscrito entre las consorciadas con el consorcio, lo cual no puede ser desconocido por la Administración por el hecho que estos contratos no hubiesen sido suscritos en el plazo de 30 días calendarios de la suscripción del Reglamento Interno del Consorcio, como se acordó en su cláusula 6.5.

Que añade que en el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial , las consorciadas acordaron que sus integrantes y se encargaban de la ejecución de las actividades necesarias para el desarrollo del Tramo II de la obra, siendo que estas empresas suscribieron el Contrato de Consorcio para la realización de las actividades de ejecución de la obra –dentro de las cuales no se encontraban los servicios reparados– y además fueron contratadas como proveedoras por el consorcio por los servicios reparados; así, pues, lo regulado en dicho acuerdo y el Reglamento Interno del Consorcio solo es aplicable a las actividades del , no a los servicios prestados directamente por estas empresas, las cuales se regulan por los contratos de arrendamiento y los Convenios de Arrendamiento de Equipos, suscritos con el (el recurrente), al tratarse de una obligación independiente asumida por el consorcio de forma independiente a las obligaciones asumidas por las consorciadas, actuando incluso en el cobro de estos servicios como terceros ajenos al consorcio; alude que la Administración no puede cuestionar los acuerdos de ejecución del proyecto, dado que ello afecta su libertad contractual; asimismo, no puede exigírsele acreditar que los servicios facturados no se encontraban dentro de los alcances establecidos contractualmente para la ejecución de la obra, pues ello es probar un hecho negativo, lo que es materialmente imposible, dado que dichos hechos nunca existieron, siendo que la exigencia de la Administración constituye una prueba diabólica. Expresa que lo que se debe probar son hechos positivos, esto es, que contrató a sus consorciadas como proveedores independientes, tan es así que aquellas han reconocido estos ingresos como renta neta gravada con el Impuesto a la Renta y no como dividendos no gravados. Menciona que por ello, la asignación de bienes y servicios efectuada a favor del consorcio como obligación principal no limitó a las consorciadas a acordar brindar servicios distintos a los de la obligación principal del consorcio, por lo que en este caso no hubo una asignación de servicios, sino una prestación de servicios por parte de las consorciadas al consorcio.

Que refiere que ninguno de los documentos presentados contiene una cláusula que indique que los servicios reparados formasen parte de las actividades a desarrollar por las consorciadas ni que debiesen ser valorizadas según el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades , presumiendo ello la Administración; además, la contratación *back to back* realizada por el consorcio no impide que las partes lleven sus relaciones comerciales de forma distinta a la pactada con



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

sólo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de éste, así como los derechos que corresponden a cada una de las partes, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, entre otros.

Que por su parte, el artículo 21 del referido Código Tributario establece que tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Que el inciso k) y último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son contribuyentes del impuesto las personas jurídicas, considerándose como tales, entre otros, a los consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Que el artículo 15 de la aludida ley dispone que las personas jurídicas seguirán siendo sujetos del impuesto hasta el momento en que se extingan.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 5 del reglamento de la citada ley, aprobado mediante el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establece que los contribuyentes del impuesto a que se refiere el artículo 14 de la ley, en caso se encuentren domiciliados en el país, deben tributar por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera.

Que conforme con las normas antes glosadas, el contrato de consorcio es un tipo de contrato asociativo que no implica la creación de una persona jurídica distinta y separada de las contratantes, pues constituye un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de este, así como los derechos que corresponden a cada una de las partes con el propósito de obtener un beneficio económico; siendo que, en virtud a la autonomía del derecho tributario, la Ley del Impuesto a la Renta les atribuye capacidad tributaria para efecto de dicho impuesto, titular de derechos y obligaciones tributarias teniendo la calidad de persona jurídica, para efectos tributarios, en el supuesto de llevar contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, como es el caso del recurrente.

Que en los numerales 4 a 16 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folio 614), se aprecia el detalle del reparo al costo por S/ 2 694 560,00, relacionado con las Facturas Nº 105-0199, 105-0204 y 105-0205 emitidas por y las Facturas Nº 101-1077, 101-1125, 101-1126, 101-1227, 101-1215, 101-1228, 101-1281, 101-1343, 101-1486 y 101-1506 emitidas por, por los servicios de alquiler de equipos y reparación de equipos dañados, a favor del recurrente (folios 195/vuelta, 201/vuelta, 211/vuelta, 215/vuelta, 219/vuelta, 231/vuelta, 236 y 243/vuelta⁵).

Que las mencionadas facturas se encuentran relacionadas con los Convenios de Arrendamiento de Equipos suscritos por el recurrente, como arrendatario, y sus consorciadas, como arrendadoras (folios 245 a 264), en cuyas cláusulas primeras, sobre el objeto de los convenios, se acordó que para la ejecución de obras en el, vinculada con la Construcción y Mejoramiento de la carretera, que le fuera adjudicada por concurso público al recurrente, las arrendadoras arrendarían diversos equipos, según lo requerido por el arrendatario. En sus cláusulas terceras, relacionadas con las tarifas del servicio, se precisó que las tarifas de los convenios comprendían los costos de reparación y mantenimiento de los equipos.

Que con relación a los acuerdos previos entre las partes consorciadas del recurrente, se advierte que en el Memorándum de Entendimiento de 7 de febrero de 2013 (folios 286 a 290), suscritos por y, integrantes del consorcio recurrente, se reguló la participación en la Licitación Pública Nº 021-2012MTC/200, convocada por el Proyectó Especial de Infraestructura de Transporte Nacional- PROVIAS, para la ejecución de la obra, en cuya clausula segunda las partes se comprometen a suscribir un contrato de consorcio y de obtener la

⁵ Así como en los archivos PDF Punto 3.15 F0015-000204 pdf, Punto 3.16 F0015-000205 pdf, Punto 3.14 F101-00001125 pdf, Punto 3.17 F101-00001126 pdf y Punto 3.19 F101-00001215 pdf, contenidos en los discos magnéticos (folio 684).



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

PROVIAS; asimismo, la Administración no identificó las supuestas duplicidades por las cuales estos servicios debieron ser excluidos de las valorizaciones por tramos. Aduce que los contratos de arrendamiento de equipos y reparación suscritos por y con el consorcio, las valorizaciones y pagos de los servicios evidencian la prestación del servicio por parte de dichas empresas, por lo que corresponde al consorcio reconocer como costo estos servicios.

Que por su parte, la Administración señala que, de acuerdo con la Escritura de Constitución del Consorcio, el Reglamento del Consorcio, y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades, los integrantes del consorcio, y se obligaron a proveerse de materiales, herramientas, equipos y personal para la ejecución del Tramo II que les fue asignado de la obra, en ese sentido, el alquiler y reparación de equipos son de cargo de cada una de las consorciadas, por lo que no corresponde que el recurrente asuma estos conceptos como parte del costo de sus actividades, en tanto estos ya se encuentran inmersos en la participación de las aludidas consorciadas en la ejecución del mencionado tramo. Asimismo, precisó que en ninguno de estos documentos se estableció una política de uso de equipos para arrendar de las consorciadas ni que se hubiese pactado contratar a estas consorciadas como proveedores del referido servicio, siendo que los compromisos de las consorciadas para la ejecución del mencionado Tramo II se plasman en las valorizaciones que comprenden los gastos y costos en los que incurren las consorciadas para dicho fin, como maquinarias, equipos, entre otros, hasta su terminación y entrega.

Que mediante los numerales 6 a 18 del punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 629 y 630/vuelta), se advierte que la Administración señaló que del Contrato de Consorcio, Realamento Interno del Consorcio y Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades del Consorcio, proporcionados con relación a las provisiones por servicios de alquiler y reparación de equipos, se tiene que los integrantes del consorcio tienen un porcentaje de participación en el consorcio que representa su participación en los activos, obligaciones, ingresos y gastos resultantes de la ejecución del tramo de la obra asignada, y para ello cada uno de las consorciadas se obligó a proveerse de todos los materiales, herramientas, equipos y personal para la ejecución de su tramo, así como asumir la responsabilidad y gastos para la reparación de los bienes, por lo que respecto al alquiler y reparación de equipos, al ser de cargo de cada una de las consorciadas, no corresponde que sean asumidos por el recurrente como parte del costo de sus actividades, encontrándose ya inmersas en la participación de cada una de las consorciadas en la ejecución del tramo asignado.

Que en respuesta a lo solicitado, el recurrente presentó un escrito de 9 de marzo de 2021 (folios 111 a 113/vuelta), en el que expuso que la participación de las consorciadas en el consorcio define el alcance de su responsabilidad en la ejecución de la obra, siendo que y, asumiendo en conjunto la realización de actividades en el Tramo II de la obra, según el Acuerdo de Asignación, gestionan las actividades del referido tramo, encargándose de conseguir materiales y servicios necesarios para la ejecución de la obra, pero ello no significa que asuman estos costos como suyos, dado que ninguna de ellas califica como contribuyente de los resultados generados por la construcción del proyecto, sino el consorcio (el recurrente), sujeto independiente a sus partes, quien ejecuta el proyecto ante PROVIAS, siendo que el porcentaje de participación en el consorcio definió únicamente la responsabilidad de las consorciadas en la ejecución de la obra, mas no la distribución de los costos, los cuales deben realizarse en base al criterio de correlación de ingreso – costo, lo contrario, implica desconocer la condición de persona jurídica del consorcio con contabilidad independiente para efectos del Impuesto a la Renta, condición independiente a la de sus partes.

Que en los numerales 4 a 16 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 620/vuelta a 623/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente, y reiteró que de la documentación proporcionada, y, debían procurarse de todo lo necesario para la ejecución del Tramo II que les fue asignado, entre los que se encontraban los equipos, siendo que el avance de los trabajos es reconocido en las valorizaciones que las consorciadas deben emitir para ser reconocidas en las valorizaciones consolidadas que el consorcio remite al cliente PROVIAS, pasando a formar parte del costo que el consorcio finalmente declara en el ejercicio gravable. Agregó, que el recurrente no sustentó que los servicios de alquiler y reparación de equipos correspondan a actividades que no se enmarquen en los alcances establecidos contractualmente para la ejecución de la obra en el tramo asignado, sino que se tratan de actividades a desarrollar por las



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

consorciadas, de acuerdo con lo establecido contractualmente, por lo que observó los cargos efectuados en las cuentas 63410, 63540 y 63560 por los mencionados servicios por el importe de S/ 2 694 559,68.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 661), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó al recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación antes señalada, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, el recurrente presentó un escrito de 25 de junio de 2021 (folios 392 a 399), en el que indicó que la intención contractual de las partes del consorcio fue que y actuarían como proveedores del servicio de alquiler y mantenimiento de equipos, lo que se reflejó con la firma de los contratos de locación de servicios, emisión de valorizaciones, facturas y cobro de las consorciadas como proveedores del consorcio, no resultando suficiente para desconocer esta realidad el hecho que los contratos de arrendamiento no hubieran sido firmados en el plazo previsto en el Memorándum de Entendimiento, al no exigírsele legalmente tal formalidad.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 653 a 655), la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente, y señaló que ninguno de los documentos presentados establece la obligación de arrendar equipos, sino que las partes se obligan a proveerse de los recursos necesarios para la ejecución del tramo asignado de la obra, y a facturar su contribución al consorcio, la que no puede ser diferente a la que le corresponde ni ser considerada como un subcontrato de la obra; que las consorciadas y formaron el con el fin de ejecutar actividades en el Tramo II de la obra; los contratos de arrendamiento de equipos presentados por el recurrente no son adendas, ni anexos al contrato de consorcio o al reglamento interno, tampoco señalan sustituirlos ni han sido elevados a escritura pública, por lo que no constituyen sustento de los cargos efectuados por el alquiler y reparación de equipos. En ese sentido, mantuvo la observación por los servicios de alquiler y mantenimiento de equipos por S/ 2 694 559,68.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la controversia consiste en determinar si los costos de alquiler y reparación de equipos que fueron facturados al recurrente por sus consorciadas y se encuentran sustentados o no, toda vez que estos servicios estarían relacionados con actividades propias del consorcio a cuya ejecución se comprometieron dichas consorciadas, y, en ese sentido, aquellos servicios facturados no podrían ser deducidos como costos por el recurrente.

Que conforme con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los contratos asociativos son aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Agrega dicho artículo que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el registro.

Que el artículo 445 de la citada ley establece que el contrato de consorcio es aquel por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía; que corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido; y que al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.

Que cuando se celebra un contrato de consorcio, las partes intervinientes unen esfuerzos para participar activamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico sin que exista *affectio societatis*. Dicha característica ha sido recogida por la ley, la cual dispone que este contrato no implica la creación de una persona jurídica distinta y separada de los contratantes, por lo que



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

buenapro de la obra, suscribirían el contrato de ejecución de obras con PROVIAS. En su cláusula 6.4, a su vez, acordaron la suscripción del Reglamento Interno del Consorcio en un plazo máximo de 30 días calendario a partir de que la buena pro quede firme, el que incluiría los lineamientos de los procedimientos de gestión, administración, contabilidad, finanzas, asesoría legal, documentación, costos, política de remuneraciones, organigrama y todas las obligaciones y derechos, nivel de detalle, de cada una de las partes en el marco del consorcio; suscribiendo dentro del mencionado plazo la política de equipos, la que definiría los equipos y montos a pagar por el alquiler de aquellos que pertenecen a las partes, dando preferencia a los que aporten las partes. En su cláusula 6.5 convinieron que en un plazo de 30 días calendarios siguientes a la celebración del contrato, suscribirían contratos de prestación de servicios técnicos, contratos de arrendamiento de equipos (siempre que sea favorable a las partes), elaborados en base a la política de uso de equipos contenida en el Reglamento Interno del Consorcio.

Que en el Contrato de Constitución del Consorcio de 27 de marzo de 2013 (folios 268/vuelta a 273), suscrito por las mencionadas consorciadas, en el numeral 2.3 de su cláusula segunda, relacionada con el porcentaje de participación en el consorcio, se acordó los siguientes porcentajes:

del 40%, del 40% y del 20%, precisando que esto representaba *"la participación de las empresas conformantes del CONSORCIO en los activos, obligaciones, ingresos y gastos que resulten de la ejecución de la OBRA. Del mismo modo, dicho porcentaje regirá para efectos de ejecución de la obra, aportes, contribuciones, responsabilidades y garantías que sean exigidas por PROVIAS NACIONAL, de acuerdo al contrato de Obra y/o legislación vigente aplicable a la licitación y, en general, para todo aquello derivado de la Licitación, salvo acuerdo expreso en contrario de las PARTES"*.

Que en el Reglamento Interno de Consorcio de 19 de abril de 2013 (folios 279 a 285), suscrito por las mencionadas consorciadas, en su cláusula segunda se acordó que las partes debían **"proveerse de todos los materiales, herramientas, equipos y personal especializado para la correcta ejecución de su tramo de acuerdo con todos los requisitos técnicos y legales establecidos en el Contrato Principal y las normas que resulten aplicables"**. En el numeral 2.5 de la mencionada cláusula, relacionada con la forma de ejecución de la obra, las partes acordaron que la obra será ejecutada por el Consorcio conforme a lo previsto en el Contrato de Obra y Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio

Que en el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio de 19 de abril de 2013 (folios 274 a 278), suscrito por las mencionadas partes, se acordó en el numeral 2.2 de la cláusula segunda que la manera más eficiente de ejecutar la obra, era asignarla a sus consorciadas por tramos; así, a las consorciadas y se les asignó la ejecución del Tramo II en el cual se llevarían a cabo determinadas actividades, pudiéndose alcanzar como máximo referencial el equivalente a su participación del 80% en el consorcio; en ese sentido, se **"obligan a ejecutar actividades respecto del tramo indicado, y de ser el caso sus modificaciones, asumiendo ambas en la relación interna frente a todas las obligaciones, responsabilidades, resultados de su gestión y administración sobre dicho tramo, razón por la cual ambas de manera solidaria se obligan a mantener a indemne de cualquier evento, contingencias discrepancia, daño, perjuicio o de responsabilidades de cualquier naturaleza que se generen en dicho tramo. Para efectos de este documento, y serán consideradas como una sola parte y se pondrán de acuerdo en la forma de ejecución de su respectivo tramo, por lo que su participación porcentual en la ejecución de la OBRA será considerada como a 80%, respecto del cual únicamente tendrán participación y"**.

En el numeral 2.3 de la referida cláusula, se establece que: **"para efectos de cumplir con sus obligaciones tributarias aplicables cada parte deberá facturar su contribución al Consorcio, dejando constancia que dicha facturación no podrá ser en ningún caso diferente a la participación que le corresponde y en el mismo sentido no podrá ser considerado un subcontrato de la obra"**. En la cláusula cuarta, relacionada con las valorizaciones del consorcio, las partes acordaron que cada una de ellas debía efectuar valorizaciones por tramo, las cuales serían consolidadas en una Valorización Consolidada⁶, a efecto de que el Fideicomiso asigne a cada parte el monto que le corresponda en relación con los fondos necesarios para la correcta ejecución de sus tramos, lo que incluye el pago de las valorizaciones, de adelantos y de adelantos de material.

⁶ El resaltado es agregado.



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

Que en el Acuerdo de Asignación de Labores dentro del Consorcio Vial _____ de 20 de mayo de 2013 (folios 266/vuelta a 267), suscrito por el Consorcio _____ y el Consorcio Vial _____ para la ejecución del referido Tramo II, en su cláusula tercera, sobre la asignación dineraria para la ejecución de la obra, las partes acordaron que las contraprestaciones por las asignaciones o contribuciones corresponden a los precios unitarios a ser valorizados por el Consorcio, los cuales se encuentran contenidos en la oferta presentada por el Consorcio a PROVIAS.

Que de la documentación antes detallada se advierte que, con relación a las actividades propias del consorcio recurrente que se encargaron y comprometieron a realizar sus integrantes, las obligaciones de las partes consorciadas serían establecidas en el Reglamento Interno del Consorcio, y, además, se acordó que podrían celebrarse contratos con la finalidad de que sus integrantes le prestasen al consorcio, entre otros, servicios de arrendamiento de equipos, que se elaborarían sobre la base de la política de uso de equipos que suscribirían, según el acuerdo previo a la constitución del consorcio contenido en el Memorándum de Entendimiento.

Que no obstante, en los actuados no obra la referida política de uso de equipos, habiendo reconocido el recurrente que dicha política no fue celebrada.

Que a su vez, se aprecia que en el Contrato de Constitución del Consorcio se estableció una participación del 80% en el consorcio por parte de las consorciadas _____ y _____, el cual regiría para efectos de la ejecución de la obra, aportes, entre otras, mientras que, en el Reglamento Interno del Consorcio se acordó expresamente que: "(...) las partes se proveerían de todos los materiales, herramientas, **equipos** y personal especializado para la correcta ejecución de su tramo", esto es, se pactó como obligación de las partes integrantes el proveerse de todo lo necesario para la correcta ejecución del tramo de la obra que le fuese asignado, siendo del caso precisar que la obra sería ejecutada con arreglo al contrato de obra suscrito con PROVIAS y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial _____.

Que en el mencionado Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial _____ no solo se convino asignar a las mencionadas consorciadas como ejecutoras del Tramo II de la obra, lo cual equivalía al 80% de la participación en el consorcio, y por ello asumían todas las obligaciones y responsabilidades en cuanto a la ejecución de dicho tramo, como se había indicado en el Reglamento Interno del Consorcio, lo que implicaba la provisión de equipos, entre otros, para la correcta ejecución del tramo de la obra asignado, sino que estas consorciadas, además, debían efectuar las valorizaciones por la ejecución del tramo de la obra que les fue asignado, las cuales serían consolidadas posteriormente en una Valorización Consolidada que el consorcio emitiría a PROVIAS, y, en ese sentido, cada consorciada debía facturar su contribución al consorcio, el que incluía todos los costos y gastos necesarios para tal ejecución.

Que de lo expuesto se tiene que las consorciadas _____ y _____ –quienes emitieron las facturas reparadas por los servicios de alquiler y reparación de equipos al consorcio recurrente– se encontraban obligadas a ejecutar el Tramo II de la obra, de acuerdo con el Contrato de Constitución del Consorcio, el Reglamento Interno de Consorcio y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial _____ antes glosados, lo que implicaba a su vez, según los mismos documentos, la obligación de proveerse de los equipos necesarios para su ejecución, esto es, el alquiler y mantenimiento de equipos, emitiendo por ello las valorizaciones por la ejecución del tramo de dicha obra al consorcio y a su vez facturando dicha contribución realizada al consorcio, lo que incluía los costos por los servicios en cuestión, por lo que no correspondía que mediante los Convenios de Arrendamiento de Equipos que suscribieran con el recurrente y las facturas emitidas en base a estos convenios, el recurrente asumiera, además, como costo los desembolsos realizados con relación a estos convenios.

Que en ese sentido, los mencionados servicios de alquiler y reparación de equipos facturados en forma independiente por las consorciadas _____ y _____ no pueden ser asumidos como costo por el recurrente, debido a que estos forman parte de la participación de las referidas consorciadas en la ejecución del tramo que les fue asignado. Por lo tanto, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que contrario a lo señalado por el recurrente, los servicios materia de reparo constituyeron parte de las obligaciones asumidas por las consorciadas frente al consorcio recurrente, de acuerdo con el Contrato de



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

Constitución del Consorcio, el Reglamento Interno de Consorcio y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial , como se indicó anteriormente, y si bien, en principio, en el Memorando de Entendimiento, suscrito antes de la constitución del consorcio, se previó como posibilidad la suscripción de contratos de arrendamiento de equipos entre las consorciadas y el consorcio, ello estaría sujeto a la suscripción de una política de uso de equipos, lo cual no se efectuó, sino que, por el contrario, a través de los mencionados documentos se convino en que serían las consorciadas quienes asumirían la ejecución de los tramos de la obra, proveyéndose para ello, entre otros, de los equipos necesarios para tal fin. En ese sentido, carece de sustento lo afirmado por el recurrente en cuanto a que la Administración presume que los servicios reparados formaron parte de las actividades a desarrollar por las consorciadas, toda vez que de acuerdo con los documentos antes mencionados ese fue el acuerdo al que arribaron los integrantes del consorcio.

Que sobre lo señalado por el recurrente con relación a que la asignación de actividades para la realización de la obra fue convenida en el Reglamento Interno de Consorcio y el Acuerdo de Asignación de Tramos y Responsabilidades Consorcio Vial solo para el caso del , por lo que no le resulta aplicable a las consorciadas y , las cuales se regulan por los convenios de arrendamiento suscritos con el consorcio, siendo una obligación independiente; corresponde precisar que la asignación de actividades propias del consorcio se realizó entre sus integrantes, esto es, y , por lo que lo pactado en tal documento les resulta de aplicación a ambas consorciadas, y por ello asumían entre otros la obligación de ejecutar el Tramo II de la obra. Por ende, no resulta amparable lo alegado en el sentido que ante los servicios reparados nos encontramos frente a una prestación de servicios y no ante una asignación de servicios por parte de las consorciadas a favor del consorcio, toda vez que conforme se ha concluido, de acuerdo con los documentos proporcionados por el recurrente se tiene que las consorciadas asumieron la ejecución del tramo de la obra que les fue asignado, emitiendo por ello valorizaciones y facturando por tal motivo su contribución al consorcio.

Que cabe señalar que la Administración no ha cuestionado la celebración de los mencionados contratos de arrendamiento y mantenimiento de equipos, sino que de la interpretación conjunta de toda la documentación obrante en autos considera que los desembolsos realizados por el recurrente relacionados con estos contratos no pueden ser asumidos como sus costos, debido a que los mismos eran de cargo de las mencionadas consorciadas quienes los trasladaban a su vez al consorcio mediante las valorizaciones que realizaban y eran facturadas a aquel; en consecuencia, no se encuentra acreditado que se hubiera afectado o vulnerado la libertad contractual del recurrente.

Que en relación con lo sostenido por el recurrente respecto a que la Administración le habría exigido acreditar un hecho negativo, como acreditar que los servicios facturados no se encontraban dentro de los alcances establecidos contractualmente para la ejecución de la obra, lo que constituye la exigencia de una prueba diabólica; es preciso mencionar que en el caso de autos, como se advierte, es la Administración quien con sustento en la documentación proporcionada por el recurrente concluyó que los mencionados servicios necesarios para la ejecución del Tramo II de la obra serían asumidos por las consorciadas, siendo que de tener opinión en contrario el recurrente, debía proporcionar los medios probatorios que desvirtuaran lo sostenido por la Administración, por lo que no se advierte que se le hubiere exigido al recurrente probar un hecho negativo.

Que respecto a que la Administración no habría identificado las supuestas duplicidades por las cuales estos servicios debieron excluirse de las valorizaciones por tramos; cabe señalar que la Administración no ha sustentado el reparo materia de análisis en duplicidades, sino en que los servicios prestados por las consorciadas al consorcio por concepto de arrendamiento y mantenimiento de equipos no podían ser asumidos por el consorcio, dado que estos se relacionan con las actividades propias del consorcio que fueron asumidas por las mencionadas consorciadas según lo acordado por los integrantes de aquel.

Que en cuanto a la nulidad formulada por el recurrente, cabe señalar que no se advierte vulneración al debido procedimiento durante la fiscalización, siendo que las discrepancias con relación al sentido de la valoración de los medios probatorios no constituyen una causal de nulidad o una vulneración al debido procedimiento.



Tribunal Fiscal

N° 11458-9-2025

Resoluciones de Determinación N°

Que de los mencionados valores (folios 755, 757, 759, 761 y 763) y su Anexo N° 1 (folio 755/vuelta), se advierte que fueron emitidos por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de mayo a agosto y octubre de 2015, consignando como base legal, entre otros, el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre la base del reparo por costo de alquiler y reparación de equipo no sustentado, al considerar la Administración que este implica una distribución indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario.

Que el recurrente sostiene que al haber sustentado de forma debida la deducción de los costos observados por alquiler y mantenimiento de equipos no corresponde la configuración de dividendos presuntos, por lo que no procede aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, más aún cuando existe suficiente evidencia que acredita que los servicios reparados fueron prestados por las consorciadas en calidad de locadores, no como parte de las obligaciones asumidas en el contrato de consorcio, por lo que es posible identificar el destino de los pagos; invoca la aplicación del criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08325-10-2017.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970⁷, para los efectos de dicho impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. Precisa el citado inciso que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de dicha ley.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1261⁸, dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 5% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. Agrega dicho párrafo que el impuesto determinado deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que agrega el citado artículo 55 que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto, y de no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que al respecto, el reparo efectuado al Impuesto a la Renta por costo de alquiler y reparación de equipos no sustentado corresponde a la observación de la Administración a los cargos efectuados en las cuentas 63410, 63540 y 63560, habiéndose mantenido dicho reparo en esta instancia, al concluirse que no tenían sustento tales cargos realizados por el recurrente, por lo que al tratarse de sumas cargadas a gastos que no tienen sustento, resulta procedente la aplicación de la Tasa Adicional por disposición expresa del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a la Resolución N° 08325-10-2017, invocada por el recurrente, cabe indicar que lo resuelto en ella no se opone al análisis realizado en la presente resolución, en el que se ha concluido que procede la tasa adicional a los conceptos observados al tratarse de cargos a gastos que no tienen sustento, lo que configura uno de los supuestos previstos legalmente para la aplicación de dicha tasa adicional.

Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N° (folios 765, 767, 781 y 783) fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a abril de 2015, sin efectuarse reparo alguno por el citado tributo y períodos, conforme se aprecia de su Anexo N° 1 (folio 751/vuelta), habiendo sido girados por el importe de S/ 0,00 en febrero y marzo de 2015 y manteniendo el saldo a favor declarado por el recurrente en enero y abril de 2015 (folio 562). En ese sentido, se advierte que las citadas resoluciones de determinación fueron emitidas con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de

⁷ Publicado el 24 de diciembre de 2006.

⁸ Publicado el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 11458-9-2025

fiscalización, conforme con lo previsto en el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT⁹, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que de otro lado, las Resoluciones de Determinación N° 1 a fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de mayo a diciembre de 2015, y de su Anexo N° 3 (folio 750/vuelta) se advierte que la Administración reparó el crédito fiscal de los periodos mayo a julio, setiembre y octubre de 2015, por operaciones de costos de alquiler y reparación de equipo no sustentados, consignando como base legal, entre otros, el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el recurrente indica que al haber desvirtuado el reparo por costos no sustentado de alquiler y reparación de equipos, corresponde que también se deje sin efecto el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas al encontrarse vinculado con las operaciones de aquel reparo.

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116, prevé que el crédito fiscal está constituido por el impuesto consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados; agrega que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento; y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que de autos se tiene que, mediante el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 1 (folios 636/vuelta a 638), respecto a la documentación proporcionada para sustentar el costo de alquiler y reparación de equipos, la Administración señaló que se trata de la misma que fuera presentada para efectos de la formulación del reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por costo no sustentado, por lo que al no haber presentado documentación ni información adicional, reiteró el análisis realizado respecto de las facturas observadas, cuyo impuesto ha sido utilizado y aplicado como crédito fiscal, teniendo en cuenta que solo otorgan crédito fiscal la adquisiciones, prestaciones o utilización de servicios que sean permitidas como gasto o costo de la empresa.

Que en el Cuadro N° 1 del mencionado resultado del requerimiento (folio 636/vuelta) se detallan los comprobantes de pago observados, esto es, la Factura N° 105-0199, emitida por , y las Facturas N° 101-1227, 101-1228, 101-1281, 101-1343, 101-1486 y 101-1506, emitidas por , por los servicios de alquiler de equipo y reparación de equipos dañado, a favor del recurrente, las cuales fueron analizadas con ocasión del reparo por costo de alquiler y reparación de equipos no sustentado respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que en la presente resolución se ha mantenido el reparo al Impuesto a la Renta por costo de alquiler y reparación de equipos no sustentado, por lo que, siguiendo el mismo análisis, se concluye que el reparo formulado al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por el mismo concepto también debe mantenerse, habida cuenta que, contrario a lo señalado por el recurrente, no se encuentra sustentado que los servicios de alquiler de equipos y reparación de equipos prestados a favor del recurrente, materia de reparo, debieron ser asumidos como costo de aquel, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁹ El artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Por su parte, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, señala que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.



Tribunal Fiscal

N° 11458-9-2025

Resoluciones de Multa N° _____ y _____

Que los referidos valores (folios 785, 788 y 789) fueron emitidos por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y el Impuesto General a las Ventas de julio y setiembre de 2015.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1311¹⁰, establecía que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que las resoluciones de multa materia de autos se sustentan en los reparos efectuados en las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y el Impuesto General a las Ventas de julio y setiembre de 2015, procede resolver en igual sentido, manteniéndose las referidas sanciones vinculadas, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, tal como se aprecia de la constancia que obra a folio 1116.

Con los vocales Queuña Díaz, Barrera Vásquez y Díaz Tenorio, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 23 de mayo de 2022.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

DÍAZ TENORIO
VOCAL

Blanco Calderón
Secretario Relator
BV/BC/AD/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.

¹⁰ Publicado el 30 de diciembre de 2016.