



Tribunal Fiscal

N° 06868-11-2026

EXPEDIENTE N° : 762-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 10 de julio de 2026

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° 095/SUNAT de 30 de noviembre de 2021, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 996 a 005, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2018, y las Resoluciones de Multa N° 853 a 855, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2018 debe ser levantado por no encontrarse arreglado a ley, toda vez que la Administración ha calificado como gasto adquisiciones que en realidad constituyen costo del servicio. En ese sentido, refiere que los bienes observados fueron adquiridos para destinarlos a la ejecución de la obra "Rehabilitación del Canal de Demasías en la presa Hueghue", motivo por el cual se tratarían de adquisiciones que constituyen costo del servicio, de conformidad con lo previsto en el inciso j) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Cita para dicho propósito las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5092-8-2020 y 5328-8-2021.

Que menciona que la fundamentación jurídica del reparo es ambigua en el sentido que la Administración citó de manera conjunta el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula el costo computable, y el artículo 37 de dicha ley, el cual regula los gastos deducibles, conceptos que resultan diametralmente distintos.

Que indica que la resolución apelada adolece de indebida motivación, toda vez que no realizó un reexamen objetivo e imparcial, limitándose a realizar una mera transcripción de las normas legales aplicables y de lo señalado en los requerimientos emitidos, infringiendo así el debido procedimiento.

Que por su parte, la Administración señala que reparó el crédito fiscal de agosto a octubre de 2018, al haber detectado adquisiciones que no cumplían con el principio de causalidad, toda vez que la recurrente no cumplió con sustentar con documentación fehaciente su necesidad, utilización y traslado de los materiales de construcción descritos en los comprobantes de pago observados.

Que de autos se tiene que como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial¹ iniciado a la recurrente con Carta N° 0-01-SUNAT y Requerimiento N° 168 (fojas 1672 , 1673 y 1678), con la finalidad de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2018, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 996 a 005, por el Impuesto General a las Ventas de enero a octubre de 2018 (fojas 1728 a 1740), y las Resoluciones de Multa N° 853 a 855, por la infracción

¹ Indicando como elemento del tributo a fiscalizar: Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras; y del aspecto contenido en el elemento a fiscalizar: Operaciones de compras y adquisiciones.





Tribunal Fiscal

N° 06868-11-2026

tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al citado impuesto de agosto a octubre de 2018 (fojas 1721 a 1727).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los citados valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

Resoluciones de Determinación N° 996 a 002

Que respecto a la determinación del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a julio de 2018, cabe señalar que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 996 a 002, emitidas por dicho tributo y periodos (fojas 1731 a 1740), se advierte que éstas no contienen reparo alguno, habiéndose emitido a efecto de concluir la fiscalización.

Que en ese sentido, considerando que no existe controversia respecto a la determinación del Impuesto General a las Ventas de los referidos periodos, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N° 003 a 005

Que del Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° 003 a 005 (foja 1738), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos agosto a octubre de 2018, al considerar que la recurrente no acreditó el destino y causalidad de las adquisiciones observadas², señalando como sustento los Requerimientos N° 979, 156 y 015, así como sus respectivos resultados, indicándose como base legal el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y los artículos 20 y 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas 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.

Que el segundo párrafo del citado artículo 18 establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones 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; y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas.

Que el numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 161-2012-EF, prevé que los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son: a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten; b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios; c) Los bienes adquiridos para ser vendidos; d) Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

² De la revisión de dicho Anexo N° 2 se advierte también que la Administración reparó el crédito fiscal de una adquisición del periodo octubre de 2018 debido a que la detracción correspondiente a dicha adquisición no se efectuó dentro del plazo establecido, sin embargo, dicho reparo no ha sido materia de impugnación por parte de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 06868-11-2026

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

Que el último párrafo del referido artículo, modificado por Ley N° 28991³, señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos fueran necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, y generalidad para los gastos a que se refiere los incisos I), II) y a.2 de dicho artículo.

Que como se advierte de las normas glosadas, a fin que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, debe cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013.

Que es del caso mencionar que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08634-2-2001 y 05154-8-2013, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en la legislación nacional es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en el caso de autos, mediante el punto 1 del Requerimiento N° 1979 de 11 de setiembre de 2019 (fojas 1656 y 1657), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que respecto a los comprobantes de pago de compras detallados en el Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 1654), referidos a los proveedores _____ y _____, sustentara contable y tributariamente la utilización del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los periodos agosto a octubre de 2018, consignado en los comprobantes de pago observados, considerando lo siguiente: a) indicar por escrito el destino de los bienes adquiridos por cada uno de los comprobantes de pago detallados, asociándolo al respectivo comprobante de pago de venta, b) señalar por escrito la dirección exacta en la que le fueron entregados los bienes adquiridos mediante los comprobantes de pago detallados en el referido Anexo N° 01, c) señalar por escrito los nombres de las personas que en su representación realizaron las compras de los bienes adquiridos, así como los cargos que ocupan u ocupaban en la empresa, d) exhibir las guías de remisión empleadas para el traslado de los bienes adquiridos, e) señalar por escrito la dirección exacta donde fueron descargados los bienes adquiridos; e indicar por escrito el nombre de la persona responsable del almacén u oficina de logística, precisando además que de no acreditar que los bienes adquiridos hayan sido consumidos o empleados en las actividades que desarrolló durante los periodos fiscalizados (constituyan costo o gasto a efectos de la Ley del Impuesto a la Renta), se procedería a desconocer el crédito fiscal consignado en cada uno de dichos comprobantes.

Que con escritos de fechas 2 y 16 de octubre de 2019 (fojas 777 y 910 a 922), la recurrente indicó que los bienes observados correspondían a bolsas de cemento y que fue parte del _____, siendo que la finalidad de dicho consorcio fue la ejecución de la obra "Rehabilitación del Canal de Demasías de la Presa de Hueghue", motivo por el cual resultaba necesaria la adquisición de las referidas bolsas de cemento, precisando la dirección exacta en donde dichos bienes fueron entregados y descargados.

³ Publicado el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 06868-11-2026

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 979 de 3 de marzo de 2020 (fojas 1648 a 1651), la Administración dio cuenta de lo informado y de la documentación presentada por la recurrente, y dejó constancia que no cumplió con acreditar que las bolsas de cemento adquiridas mediante los comprobantes de pago observados fueron consumidas o empleadas en las actividades que desarrolló durante los periodos fiscalizados, y por tanto no constituían costo o gasto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, motivo por el cual reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas consignado en cada uno de los referidos comprobantes de pago.

Que posteriormente, con Requerimiento N° 156 de fecha 15 de octubre de 2020 (fojas 1636 y 1637), la Administración le comunicó a la recurrente el reparo efectuado como deducción del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2018, por adquisiciones que no cumplían con el principio de causalidad, al no haber sustentado el traslado de los materiales de construcción ni su ingreso a la obra, por lo que no se encontraba acreditado que dichos bienes hubieran sido destinados a la generación de sus rentas o el mantenimiento de la fuente generadora de ellas, requiriéndole que presente por escrito sus descargos a las observaciones formuladas, concediéndole para dicho propósito un plazo de 5 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la notificación del mencionado requerimiento.

Que con escrito de fecha 26 de octubre de 2020 (fojas 742 a 762), la recurrente presentó sus descargos, reiterando que las adquisiciones materia de reparo fueron todas destinadas a la ejecución de la obra "Rehabilitación del Canal de Demasías en la Presa de Hueghue".

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 156 de 19 de enero de 2021 (fojas 1628 a 1634), la Administración dio cuenta de lo informado y de la documentación presentada por la recurrente, dejando constancia que de la evaluación en conjunto de esta, se concluye que no desvirtuó las observaciones efectuadas, toda vez que no acreditó la causalidad de las erogaciones acotadas, motivo por el cual mantuvo el reparo al crédito fiscal de los periodos agosto a octubre de 2018.

Que finalmente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° 015 de 20 de enero de 2021 (fojas 1622 a 1625), la Administración señaló, respecto al reparo por adquisiciones que no cumplían con el principio de causalidad, por no haber acreditado el destino de los bienes ni su relación con la generación de renta gravada, que producto de la evaluación conjunta de la documentación obtenida como consecuencia del cruce de información con (entidad contratante de la ejecución de la obra), determinó que en la ejecución de la obra "Rehabilitación del Canal de Demasías en la Presa de Hueghue" no se utilizaron todos los bienes adquiridos mediante los comprobantes de pago observados⁴, motivo por el cual indicó que, de considerarlo pertinente, la recurrente podría presentar sus descargos a las mencionada observación hasta el 28 de enero de 2021 a través de la Mesa de Partes Virtual de la SUNAT.

Que en ese sentido, con escrito de descargos presentado el 28 de enero de 2021 (fojas 651 a 656), la recurrente reiteró que los bienes adquiridos mediante los comprobantes de pago observados fueron utilizados en su totalidad en la ejecución de la obra, habiendo acreditado fehacientemente el su traslado hasta el lugar de ejecución de dicha obra y que aquellos fueron efectivamente usados y consumidos en la generación de renta gravada.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 015 de 20 de mayo de 2021 (fojas 1618 y 1619), la Administración señaló que la recurrente no presentó elementos probatorios adicionales que desvirtúen las conclusiones comunicadas en el referido requerimiento, motivo por el cual mantuvo el reparo al crédito fiscal de los periodos agosto a octubre de 2018.

⁴ Toda vez que se advirtieron diferencias entre la cantidad de bolsas de cemento adquiridas y las efectivamente utilizadas en la ejecución de dicha obra, tal como se advierte en el Cuadro N° 12 inserto en el punto 1 del Requerimiento N° 015.



Tribunal Fiscal

Nº 06868-11-2026

Que en el Anexo 2 de las Resoluciones de Determinación N° 003 a 005 (foja 1738), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal de las adquisiciones señaladas en el Anexo N° 3 de dichas resoluciones, por no haber cumplido el principio de causalidad, señalando como sustento los Requerimientos N° 979, 156 y 015 y sus respectivos resultados, amparándose en lo previsto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, de conformidad con la información contenida en el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 1683), la recurrente desarrolla como actividad económica principal la construcción de edificios completos.

Que ahora bien, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2018, toda vez que la recurrente no sustentó el uso y destino de los gastos vinculados con la adquisición de bolsas de cemento, por lo que tales gastos no cumplían con el principio de causalidad recogido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a efecto de sustentar las operaciones observadas respecto a los proveedores y descritas en el Anexo N° 03 de las Resoluciones de Determinación N° 003 a 005 (foja 1737), la recurrente presentó los comprobantes de pago que contienen dichas operaciones, de los que se verifican que corresponden a la adquisición de bolsas de cemento, bienes que se encuentran relacionados a la actividad de construcción.

Que adicionalmente a ello, la recurrente durante la fiscalización presentó, entre otra documentación, el Contrato de Constitución del (fojas 907 a 909), del cual formaba parte, apreciándose que en su cláusula segunda se estableció como objeto del referido consorcio su participación en la ejecución de la obra "Rehabilitación del Canal de Demasías en la Presa Hueghue". Asimismo, se tiene que la empresa .., proporcionó⁵ copia del Contrato N° 111 - Ejecución de la obra "Rehabilitación del Canal de Demasías en la Presa Hueghue" celebrado entre aquella y el .., apreciándose en su cláusula segunda que el objeto de dicho contrato fue la ejecución de la obra "Rehabilitación del Canal de Demasías en la Presa Hueghue" (fojas 576 a 580)

Que de lo expuesto se aprecia que era razonable que la recurrente efectuara las citadas adquisiciones de bolsas de cemento observadas a efecto de desarrollar su giro de negocio de construcción, y que adquiriera tales materiales con la finalidad de utilizarlos en la ejecución de la citada obra, advirtiéndose que, contrariamente a lo indicado por la Administración, tales adquisiciones no calificaban como gasto sino como costo⁶, por lo que no era procedente que la Administración observara tales adquisiciones como gastos en los que no se acreditó el destino de estos, sustentándose en el principio de causalidad, pues por la naturaleza de los bienes observados, dicho principio no era aplicable.

Que en tal sentido, la Administración debía efectuar su análisis y observaciones, conforme con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta⁷, lo que no hizo, en consecuencia, dado que el reparo materia de análisis no se encuentra formulado con arreglo a ley, corresponde levantarlo, revocar la resolución

⁵ En atención a la Carta N° 111.

300, con la cual la Administración le solicitó, entre otros, proporcionar copia

⁶ Un criterio similar fue expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07520-11-2024.

⁷ Según el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 30296, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda, y define al costo de producción o construcción como el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.



Tribunal Fiscal

Nº 06868-11-2026

apelada en este extremo y dejar sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas en el extremo de dicho reparo impugnado⁸.

Que estando a lo expuesto en los considerandos precedentes, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente.

Resoluciones de Multa N° 853 a 855

Que las Resoluciones de Multa N° 853 a 855 (fojas 1720 a 1727) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con la determinación del Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2018.

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, "Constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas 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 N° 853 a 855 se sustentan en la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° 003 a 005, emitidas por Impuesto General a las Ventas de agosto a octubre de 2018, respecto de las cuales se ha levantado el reparo al crédito fiscal por adquisiciones que no cumplían con el principio de causalidad, corresponde revocar la apelada en este extremo a efectos que la Administración proceda teniendo en cuenta lo dispuesto en la presente resolución.

Que la diligencia de informe oral fue llevada a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, según constancia que obra en autos a foja 1984.

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Vásquez Rosales, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 095/SUNAT de 30 de noviembre de 2021, en el extremo referido al reparo al crédito fiscal por adquisiciones que no cumplen el principio de causalidad y a las Resoluciones de Multa N° 853 a 855, en lo vinculado a dicho reparo, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder en atención a lo dispuesto en la presente resolución.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
EC/MM/BR/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente

⁸ Similar criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05092-8-2020 y 05328-8-2021.