

El **Instituto Peruano de Derecho Tributario**, con los votos de Roberto Alfredo **Cores** Ferradas, Presidente del Instituto, del Comité de Resolución II y de las **XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario**, que versaron sobre **“Reconsideración de la Deducción de Gastos: Integración a un mundo Globalizado”**; Orlando Sergio **Marchesi** Velásquez, Vicepresidente del Instituto y de las Jornadas; Tulio Elio **Tartarini** Tamburini, Presidente del Comité de Resolución I; Renée Antonieta **Villagra** Cayamana, como Relatora General y Secretaria de las Jornadas; Pilar Elizabeth **Advíncula** Altamirano, Juan Mario **Alva** Matteucci, Mariela Milagros Fátima **Arenas** Mendoza, Yanira **Armas** Regal, Nataly Daniela **Aspinwall** Mejía, Andrea Ivette **Becerra** Rosales, Jean Pool **Burga** Martínez, María Milagros Lourdes **Bustillos** Pinto, María Eugenia **Callar** Ferreyros, Sandy Guadalupe **Capillo** Solis, Ricardo **Carrasco** Huamaní, Roberto José **Casanova-Regis** Albi, Lourdes Rocío **Chau** Quispe, Sofía Elizabeth **Chirinos** Chávez, Carlos Enrique **Chirinos** Sota, Renzo **Chumacero** Quispe, Alex Miguel **Córdova** Arce, Ernesto **Córdova** Vega, Evelin Lesli **Cuba** Meneses, Cristhiam Jafet **Curi** Flores, Miguel **Dávila** Accinelli, Jorge **Dávila** Carbajal, Karen Gissell **De la Cruz** Alvarado, Nancy Jazmín **De la Cruz** Quispe, Luis Javier **de la Cruz** Rodríguez, Christian Roel **Del Carpio** Torres, José Gabriel **del Castillo** Simón, Cecilia Del Carmen **Delgado** Ratto, Braulio Miguel **Delgado** Vizcarra, Rosagabriel Edith **Díaz** Zelada, Michael Jhonatan **Dorado** Cáceres, Katarzyna María **Dunin-Borkowski** Goluchowska, Gonzalo **Echevarría** Mey, David Gonzalo **Flores** Lázaro, César Martín **Gamba** Valega, Llanet **Gáslac** Sánchez, Luisa Gabriela **Godomar** Montoya, Julio Ángel **Guerrero** Méndez, Daiane Grace **Hinojosa** Paredes, Fernando Rafael **Huacasi** Valdivia, Sandra Margarita **Huamán** Luna, Ricardo Ernesto **Lazarte** Gamarra, Jorge Luis **Lizárraga** Ibáñez, Percy Miguel **Ludeña** Ramos, César Alfonso **Luna Victoria** León, Mario Angelo **Madau** Martínez, Andrea Fernanda **Madueño** Di Laura, Adriana Berenice **Martel** Cercedo, Camilo **Maruy** Nordlander, Dante Jimmy **Matos** Vicuña, Desireet **Maza** Acat, Dessirée Mariel **Mendivil** Agüero, César Arturo **Mendoza** Melgar, Lidia Gabriely **Montoro** Baez, Eveling Amparo **Morales** Robles, Silvia María **Muñoz** Salgado, Indira **Navarro** Palacios, Paul Alcides **Nina** Nina, Fernando José **Nuñez** Ciallella, Luis **Ocón** Soto, Carlos Enrique **Paredes** Gomero, Juan Alberto **Paredes** Marroquín, Arturo Germán **Patrón** Reyes, Luz María **Pedraza** Mac Lean, Victoria Eugenia **Peña** Alarcón, Roberto Edward **Polo** Chiroque, Poul Diógenes **Ponce** Cotera, Carlos Alfonso **Quiroz** Velásquez, Vicente José **Robles** Ramírez, Franco **Rodríguez** Peralta, Rossana Angélica **Rodríguez** Ruíz, Carlos Jorge **Rodríguez** Summers, Katerina Cecilia **Romero** Herrera, Julio Carlos **Sáenz** Delgado, Mariapía Mercedes Polita **Sáenz** Portugal, Joel Marcos **Salcedo** Ripaz, Carlos Andrés **Sócola** Montenegro, César Enrique **Talledo** Mazú, Alfonso Octavio **Tapia** Rojas, Priscilla Judith **Valle** Tantavilca, Rina Eloha **Vásquez** Tarazona, y Nyrka **Yangali** Quintanilla; emitidos entre el 15 y el 21 de abril de 2025, se aprobó el Proyecto de Resolución elaborado por el Comité de Resolución II, con el siguiente texto:

RESOLUCIÓN

El **Instituto Peruano de Derecho Tributario**, al término de las XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario que versaron sobre **“RECONSIDERACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE GASTOS: INTEGRACIÓN A UN MUNDO GLOBALIZADO”**, teniendo como base:

- a) La Relatoría General, elaborada por Renée **Villagra** Cayamana;
- b) Las Ponencias individuales, elaboradas por Tania **Albarracín** Cabrera; Jean Pool **Burga** Martínez; Ricardo **Carrasco** Huamaní; Roberto **Casanova-Regis** Albi, en coautoría con Lidia **Montoro** Báez; Carlos **Chirinos** Sota; Renzo **Chumacero** Quispe; Ernesto **Córdova** Vega; Luis **Córdova** Zavala; Luis **De la Cruz** Rodríguez; Christian **Del Carpio** Torres; Braulio **Delgado** Vizcarra; César **Gamba** Valega; Claudia **Guzmán** Loayza; Sandra **Huamán** Luna; Ricardo **Lazarte** Gamarra; Jorge **Lizárraga** Ibáñez; Andrea **Madueño** Di Laura; Silvia **Muñoz** Salgado; Paul **Nina** Nina; Fernando **Nuñez** Ciallella, en coautoría con Dante **Matos** Vicuña; Juan Alberto **Paredes** Marroquín; Victoria **Peña** Alarcón; Poul **Ponce** Coterá; Carlos **Quiroz** Velásquez; Mariapía **Sáenz** Portugal; Katerina **Romero** Herrera, en coautoría con Victoria **Peña** Alarcón; y, Alfonso **Tapia** Rojas;
- c) Las exposiciones producidas en las Sesiones Científicas realizadas los días 4 y 5 de marzo de 2025;
- d) El Anteproyecto de Resolución, aprobado por el Comité de Resolución I, con fecha lunes 24 de marzo de 2025.
- e) Los debates del Comité de Resolución II, constituido por Roberto **Cores** Ferradas, como Presidente, Renée **Villagra** Cayamana, como Relatora General; Tulio **Tartarini** Tamburini, como Presidente del Comité de Resolución I; y Orlando **Marchesi** Velásquez, Milagros **Bustillos** Pinto y Mario **Madau** Martínez, como integrantes; y, César **Gamba** Valega, como integrante y Secretario del Comité, producidos durante la sesión celebrada el día lunes 14 de abril de 2025.

ACORDÓ FORMULAR LAS SIGUIENTES CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

CONCLUSIONES

1. Constituye un derecho de los contribuyentes el tributar el Impuesto a la Renta sobre la "renta neta" en función a su capacidad contributiva; en tal sentido vulnera dicho derecho que se dispongan restricciones a los gastos "necesarios" que no cuenten con una justificación objetiva y razonable.
2. El principio de capacidad contributiva es el fundamento sobre el que subyace la necesidad de reconocimiento del gasto en el Impuesto a la Renta. Tal principio, si bien no es recogido expresamente en la Constitución de 1993, ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional a partir de su pronunciamiento recaído en el Expediente N.º 4014-2005-AA/TC, trazando una línea jurisprudencial que lo reivindica como principio constitucional implícito, que "va de la mano" con los principios de igualdad y no confiscatoriedad.
3. La incorporación de restricciones al gasto en el Perú ha sido creciente e injustificada, contra la tendencia mundial de respetar ilimitadamente la

causalidad y necesidad, máxime tras la implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y/o de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) como parte de una política orientada a que los Estados Financieros puedan evidenciar los resultados para los interesados de forma transparente. En efecto, en el presente siglo se han emitido constantes modificaciones principalmente a los Artículos 37 y 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR); incorporando restricciones al gasto constituidas por prohibiciones, condicionamientos y límites.

4. Con relación al Artículo 37 de la LIR, los límites fijados en función a porcentajes de algún indicador de los resultados del contribuyente, en tanto son proporcionales, van en línea con el criterio de razonabilidad aplicable al gasto; no obstante, el segundo límite conjunto determinado por un número fijo de Unidades Impositivas Tributarias (UIT) adicional a los porcentajes, vulnera el propio principio de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, en tanto han venido siendo previstos como de aplicación general.
5. Se identifica la vulneración del principio de reserva de ley previsto en el Artículo 74 de la Constitución originada por una regulación reglamentaria autónoma y sin delegación, en los siguientes incisos del Artículo 21 del Reglamento de la LIR (en adelante RLIR): (i) gastos necesarios que incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas [inciso p)]; (ii) mermas [inciso c)]; (iii) desmedros [inciso c)]; (iv) castigo de deudas de cobranza dudosa [inciso g)]; (v) gastos de vehículos [inciso r)]; (vi) gastos por donaciones en alimentos [inciso s.1)]; (vii) gastos por concepto de movilidad de los trabajadores [inciso v)]; (viii) gastos por remuneraciones de personas con discapacidad [inciso x)]; y, (ix) gastos en proyectos I+D+i [inciso y)].
6. Se identifica la vulneración del principio de reserva de ley previsto en el Artículo 74 de la Constitución originada por delegación en blanco al Reglamento, en el Artículo 21 inciso II) y Artículo 22 del RLIR, así como en la Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT correspondientes a: (i) los supuestos de vinculación del titular, accionista, participacionista, socio o asociado para fines de definir el valor de mercado de las remuneraciones [Artículo 21 inciso II) RLIR]; (ii) depreciación de bienes (diferentes de edificaciones y construcciones) (Artículo 22 RLIR); y, (iii) gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas entregados gratuitamente por las salas de Juego de Casino y/o Máquinas Tragamonedas efectuada mediante la Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT.
7. Una interpretación restrictiva que considere que los siguientes artículos establecen una "prueba tasada", vulnera el principio de proporcionalidad (subprincipio de necesidad) en los siguientes supuestos: (i) el Artículo 44.j) de la LIR relativo a la prohibición de deducir "*gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos en el Reglamento de Comprobantes de pago*"; (ii) el Artículo 37 inciso d) de la LIR sobre la deducción de "pérdidas extraordinarias"; (iii) el Artículo 22 inciso b) del RLIR respecto de la exigencia de contabilizar la depreciación; (iv) el Artículo 21 inciso c) del RLIR acerca de la exigencia de contar con un informe técnico como requisito para deducir las mermas, (v) el Artículo 21 inciso c) del RLIR relativo

a la exigencia de destruir los desmedros ante "Notario Público o Juez de Paz", así como de comunicar previamente este hecho a la SUNAT; y, (vi) el Artículo 37 inciso f) de la LIR respecto de la exigencia de contabilizar la provisión de cobranza dudosa "en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada".

Los requisitos formales para efectuar las deducciones que establecen los artículos citados, cumplen un fin valioso desde el punto de vista constitucional, como es el de garantizar el control tributario (test de idoneidad o adecuación); no obstante, teniendo en cuenta que el fin de la medida es "acreditar" la realización del gasto, el test de necesidad juntamente con el principio de libertad de prueba obligan a descartar que tales formalidades deban ser consideradas como los únicos medios para acreditar su realización. No pueden tratarse de pruebas privilegiadas, sino que, atendiendo al test de necesidad, para evitar lesionar el derecho a tributar con arreglo a la renta neta, corresponde reinterpretarlos observando el fin de la medida, en el sentido que sólo constituyen un "medio de prueba prioritario", por lo que, en su defecto, corresponde la demostración de la realidad del gasto por medios distintos de los señalados en las normas vigentes.

8. La limitación a la deducción de intereses prevista en el inciso a) del Artículo 37 de la LIR resulta desproporcionada respecto de su propósito de evitar riesgos de fraude, en los casos que incluye a los endeudamientos entre partes independientes. En efecto, desde la perspectiva del principio de capacidad tributaria a la luz del test de proporcionalidad (sub-principio de adecuación o idoneidad), tal inclusión supone una infracción al derecho a tributar con arreglo a la renta neta.
9. Con relación a la deducción de la provisión de cobranza dudosa regulada en el numeral iii) del inciso i) del Artículo 37 de la LIR, para determinar que una deuda pendiente de pago pierda su carácter de deuda incobrable por la concesión de nuevos créditos, es relevante evaluar si la continuación de la prestación de los servicios tuvo como origen la confianza en el deudor con relación al pago de las deudas.

Respecto de los servicios de ejecución periódica siempre implicarán un supuesto de renovación de deuda por concesión de nuevos créditos, en tanto se sigan prestando los servicios basados en la confianza en el deudor.

10. La SUNAT cuenta con diversas herramientas para cumplir su función fiscalizadora respecto de la deducción de la depreciación tributaria, careciendo de justificación que el RLIR siga exigiendo su registro contable.

El control de los activos fijos a través de medios físicos ha evolucionado a mecanismos electrónicos, permitiendo que la SUNAT cuente con mayores herramientas de control tributario a diferencia de lo que ocurría hace más de 20 años cuando se emitió el Decreto Supremo N.º 194-99-EF, por esta razón, la depreciación tributaria debería computarse sin el condicionamiento reglamentario del registro contable.

11. La LIR, ni ninguna otra norma tributaria, contienen una definición expresa de los conceptos edificios y construcciones u otros bienes, por lo que de acuerdo con los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la SUNAT, los conceptos edificios y construcciones tienen las siguientes características: (i) se trata de bienes cuyas instalaciones son fijas y permanentes; (ii) están compuestos por material noble; y, (iii) son bienes que tienen una vida útil relativamente larga. En tal sentido, las plataformas de lixiviación no califican como edificios y construcciones.
12. El concepto "liberalidad" a que alude la legislación laboral para referirse a los pagos voluntarios en favor de los trabajadores, es distinto al concepto de liberalidad regulado como gasto prohibido en el inciso d) del Artículo 44 de la LIR. Este último se refiere a "gastos no causales" y por lo tanto constituyen gasto deducible las sumas "voluntarias" entregadas por el empleador en virtud al Artículo 37 inciso l) de la LIR.
13. La transacción en la normativa laboral es promovida como una figura para evitar el conflicto judicial siempre y cuando se protejan los intereses del trabajador como la parte más débil en la relación laboral. Para efecto de la deducibilidad del gasto que se origina en una transacción, la normalidad y la razonabilidad deben apreciarse como componentes del principio de causalidad; mientras que el principio de generalidad no debe constituir un límite a la deducción del gasto.
14. La deducción tributaria del pago recogido en el Artículo 57 de Decreto Supremo 001-97-TR, que estipula que este se compensará con cualquier suma que un juez pueda ordenar en favor del trabajador, no debe estar supeditada a la tramitación de un proceso judicial.
15. La deducción de gratificaciones extraordinarias a que se refiere el inciso l) del Artículo 37 de la LIR no requiere la exigencia de políticas de bandas de pago (salariales) u otros requisitos no establecidos legalmente, para cumplir con la aplicación del principio de generalidad como condición para la deducción del gasto, en tanto tales gratificaciones no se encuentran condicionadas al desempeño del trabajador por tener un origen exclusivamente voluntario por parte del empleador.
16. Con relación a las deducciones previstas en los incisos n) y ñ) del Artículo 37 de la LIR y a lo regulado en el inciso b) del Artículo 19-A del RLIR sobre la determinación del valor de mercado de las remuneraciones correspondientes al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas; así como del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad de los sujetos antes señalados, se aprecian la existencia de distintos criterios jurisprudenciales que no permiten obtener certeza ante la inexistencia de un organigrama válido.
17. Los denominados gastos de Responsabilidad Social Empresarial no constituyen liberalidades ni filantropía, lo que viene siendo reconocido acertadamente por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, en tanto estos se destinan a mantener las buenas relaciones con las comunidades impactadas por las actividades extractivas y se acredite su destino.

18. El inciso a.4) del Artículo 37 de la LIR que condiciona al pago la deducción de las regalías, retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar a favor de beneficiarios no domiciliados, constituye un supuesto de discriminación prohibida en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos con Brasil, México, Corea, Suiza, Portugal y Japón.
19. La prohibición absoluta para deducir gastos provenientes de operaciones efectuadas con sujetos residentes de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición y los demás supuestos a que se refiere el inciso m) del Artículo 44 de la LIR, vigente desde el año 2001, vulnera el derecho a tributar con arreglo a la capacidad contributiva en la medida que impide la tributación sobre "renta neta". En tales casos se debe permitir la demostración de la realidad del gasto considerando los avances de nuestro país en el intercambio de información.
20. Para la OCDE y el estándar internacional, los regímenes fiscales preferenciales no son intrínsecamente nocivos y se concibe la existencia de algunos regímenes fiscales preferenciales legítimos. En tal sentido, la LIR va más allá de los estándares internacionales que el Perú se ha comprometido a implementar como miembro del Marco Inclusivo, al prohibir la deducción de gastos por operaciones con regímenes fiscales preferenciales sin exclusiones.
21. A diferencia de lo que ocurre con las jurisdicciones que califican como no cooperantes o de baja o nula imposición que están listadas expresamente en el Anexo 1 del RLIR, la identificación de los regímenes fiscales preferenciales ha sido delegada a los contribuyentes, quienes deben verificar si se cumplen los criterios previstos en el Artículo 86, numeral 2, del RLIR en cada caso concreto. La citada verificación impone una carga excesiva a los contribuyentes, ya que exige analizar legislación y prácticas administrativas de otros países, afectando el principio de seguridad jurídica. Tales regímenes deben ser identificados normativamente.
22. Con relación a los servicios intragrupo, la normativa peruana los enfoca indebidamente como "*eroding payments*", en contraposición a un sistema neutral que considera el flujo intragrupo desde una perspectiva dual que integra tanto el ingreso como el gasto.
23. El inciso i) del Artículo 32 de la LIR permite que el valor de los Servicios Intragrupo, diferentes a los de Bajo Valor Añadido, se determine sobre cualquier base o método. Sólo en el caso de los Servicios Intragrupo de Bajo Valor Añadido, se establece que el gasto se determine aplicando un margen calculado sobre los gastos y costos del proveedor.
24. El régimen aplicable a la deducción de gastos por Servicios Intragrupo de Bajo Valor Añadido deviene en arbitrario por ser forzoso y construirse sobre los costos y gastos del proveedor con un margen máximo limitado al cinco por ciento (5%), alejándose del valor de mercado que terceros independientes acordarían, contraviniendo lo previsto por el Artículo 32 inciso 4) de la LIR.

25. La obtención de información de terceros protegida por la reserva tributaria así como cualquier otra que afecte la confidencialidad no puede constituir la base del precio de venta de otros contribuyentes por muy vinculados que sean, porque jurídicamente son diferentes personas que incluso podrían ser no domiciliados y porque la metodología de precios de transferencia se fundamenta en el principio de entes separados. En consecuencia, se trata de un método de inviable aplicación.
26. El requisito contemplado por el inciso a) del Artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) no ha sido armonizado conforme a lo previsto por la Decisión 599 de la Comunidad Andina, según el cual la deducción del crédito fiscal no se encuentra condicionada al reconocimiento del desembolso como costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta. En tanto no se produzca la armonización, cualquier conflicto debe ser resuelto en el sentido que prevalece la Decisión comunitaria en aplicación del principio de primacía de la normativa comunitaria.

RECOMENDACIONES

1. Debe efectuarse una revisión profunda del régimen de gastos deducibles con el objeto de no afectar de forma irrazonable el derecho de los contribuyentes a tributar sobre renta neta, manteniéndose únicamente aquellas restricciones que cuenten con una justificación razonable y que cumpla el test de proporcionalidad y demás principios tributarios.
2. Deben derogarse las limitaciones a la deducción de gastos establecidas en función a la UIT, por afectar los principios de razonabilidad y proporcionalidad.
3. Los requisitos "formales" para la deducción de gastos deben interpretarse en el sentido que constituyen un medio de prueba prioritario y no una prueba tasada.
4. Debe excluirse de la limitación establecida en el inciso a) del Artículo 37 de la LIR a los intereses generados por endeudamientos entre partes independientes.
5. Debe derogarse el requisito reglamentario referido a la exigencia de la contabilización de la depreciación para que sea aceptada tributariamente.
6. Debe precisarse normativamente que las llamadas liberalidades laborales así como otros pagos extraordinarios, no están incluidos en el inciso d) del Artículo 44 de la LIR, dado que sí son causales.
7. En el caso de los incisos n) y ñ) del Artículo 37 de la LIR debe contarse con una regulación expresa para los casos en los que no exista un organigrama válido.
8. Debe permitirse la demostración de la realidad del gasto, en los supuestos del inciso m) del Artículo 44 de la LIR y por ende aceptar su deducción, en los casos que corresponda.

9. Deben identificarse normativamente los regímenes fiscales preferenciales a efectos de dotar de certeza a los contribuyentes, para fines de la deducción del gasto.
10. Para la deducción de los gastos originados en Servicios Intragrupo no corresponde exigir los costos y gastos incurridos por el proveedor.
11. Se requiere que el legislador armonice las normas del IGV con las previstas por la Decisión 599; especialmente, que disponga la derogación del inciso a) del Artículo 18 de la Ley del IGV e ISC; lo que no impide que, en tanto no se produzca la armonización, en caso de controversia deba preferirse la norma comunitaria.

Lima, 21 de abril de 2025

Roberto **Cores** Ferradas
Presidente

Renée **Villagra** Cayamana
Relatora General y Secretaria

Tulio **Tartarini** Tamburini
Presidente del Comité de Resolución I

Orlando **Marchesi** Velásquez
Vicepresidente

Notas:

- (1) Los asociados inscritos en las XVII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, fueron 154.
- (2) Los asociados que votaron por la aprobación del Proyecto de Resolución fueron 86.
- (3) La Resolución, con sus 26 conclusiones y 11 recomendaciones, se aprobó por UNANIMIDAD.