



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América
Facultad de Derecho y Ciencia Política
Escuela Profesional de Derecho

Problemática sobre la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal de vehículos automotores, según su uso o destino

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el Título Profesional de Abogado

AUTOR

Fernando Enrique BLAS SLEE

ASESOR

Mg. Daniel Martín ARANA YANCES

Lima, Perú

2026



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Blas, F. (2026). *Problemática sobre la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal de vehículos automotores, según su uso o destino*. [Trabajo de suficiencia profesional de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Derecho y Ciencia Política, Escuela Profesional de Derecho]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

Metadatos complementarios

Datos de autor	
Nombres y apellidos	Fernando Enrique Blas Slee
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	48774214
URL de ORCID	https://orcid.org/0009-0003-1995-3979
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Daniel Martín Arana Yances
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	10266562
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0002-5849-1899
Datos del jurado	
Presidente del jurado	
Nombres y apellidos	Jorge Guillermo Gutiérrez Tudela
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	06155396
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	Julio Hernán Figueroa Bustamante
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	08248540
Miembro del jurado 2	
Nombres y apellidos	Pedro Enrique Bernui Ore
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	08204622

Datos de investigación	
Línea de investigación	No aplica.
Grupo de investigación	No aplica.
Agencia de financiamiento	Sin financiamiento.
Ubicación geográfica de la investigación	Universidad Nacional Mayor de San Marcos País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distritos de Lima Metropolitana Latitud: -12.04318 Longitud: -77.02824
Año o rango de años en que se realizó la investigación	2023 - 2025
URL de disciplinas OCDE	Derecho https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.05.01



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
(Universidad del Perú, DECANA DE AMÉRICA)
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA.

ACTA DE EXAMEN ORAL PRESENCIAL PARA EL OTORGAMIENTO DEL TÍTULO PROFESIONAL DE
ABOGADO CON TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

N°086

Reunido el Jurado Examinador, constituido por los señores profesores:

- 1.-PRESIDENTA Dr. JORGE GUILLERMO GUTIÉRREZ TUDELA
- 2.- Mg. JULIO HERNÁN FIGUEROA BUSTAMANTE
- 3.- Abg. PEDRO ENRIQUE BERNUI ORE
- 4.- Mg. DANIEL MARTÍN ARANA YANCES (Docente Supervisor)

El bachiller postulante al Título Profesional de Abogado, don:

FERNANDO ENRIQUE BLAS SLEE

Procedió la sustentación de su Trabajo de Suficiencia Profesional, Titulado:

Problemática sobre la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal de vehículos automotores, según su uso o destino

En la redacción del examen escrito, el graduando fue aprobado con la nota de:

QUINCE (15)

Concluida la prueba oral, se practicó la votación correspondiente, resultando el candidato:

APROBADO POR UNANIMIDAD CON LA NOTA DIECIOCHO (18)

Y para constancia se le extiende la presente acta, en Lima a los VEINTIDOS días del mes de ABRIL del año 2026

[Firma]
Presidenta del Jurado
Dr. JORGE GUILLERMO GUTIÉRREZ TUDELA

[Firma]
Mg. JULIO HERNÁN FIGUEROA BUSTAMANTE

[Firma]
Abg. PEDRO ENRIQUE BERNUI ORE

[Firma]
Mg. DANIEL MARTÍN ARANA YANCES

(Docente Supervisor)



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
Universidad del Perú. DECANA DE AMÉRICA

CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo, Daniel Martín Arana Yances, en mi condición de docente supervisor acreditado mediante Dictamen de la Escuela Profesional de Derecho N° 000232-2024-EPD-FDCP/UNMSM, del Trabajo de Suficiencia Profesional, cuyo título es: Problemática sobre la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal de vehículos automotores, según su uso o destino, presentado por el bachiller Fernando Enrique Blas Slee para optar el Título Profesional de Abogado.

CERTIFICO que se ha cumplido con lo establecido en la Directiva de Originalidad y de Similitud de Trabajos Académicos, de Investigación y Producción Intelectual. Según la revisión, análisis y evaluación mediante la plataforma PIDS, el documento evaluado cuenta con el **15%** de similitud, nivel PERMITIDO para continuar con los trámites correspondientes y para su **publicación en el repositorio institucional**.

Se emite el presente certificado en cumplimiento de lo establecido en las normas vigentes, como uno de los requisitos para obtención del Título correspondiente.

Lima, 28 de abril del 2026.

Firma del Asesor: Daniel Martín Arana Yances

Nombres y apellidos del asesor:

DNI: 10266562

La vigencia del presente certificado corresponde a un período de noventa (90) días desde la fecha de su emisión; siempre que no haya observaciones en el texto durante el proceso de revisión por el jurado informante o surja alguna contingencia.

DEDICATORIA

“A mi familia, amigos y seres queridos, quienes siempre confiaron en mí y me acompañaron en todo el proceso de mi formación profesional”.

AGRADECIMIENTOS

“Quiero expresar un profundo agradecimiento a mi madre, quien ha sido mi pilar incondicional y mi soporte diario en cada paso de este proceso. Mi familia, quienes en los últimos meses me han dado muchas alegrías y comentarios positivos sobre mi esfuerzo por ser abogado.

También deseo expresar mi gratitud al Mg. Daniel Martín Arana Yances, mi asesor y docente, por su compromiso oportuno que fue crucial en la investigación.

Por último, agradezco a todas las personas que han contribuido a mi crecimiento personal, académico y profesional; cada una ha dejado una huella significativa en mi vida”.

RESUMEN

El presente Informe de Trabajo de Suficiencia Profesional aborda la problemática tributaria relacionada con la deducibilidad de los gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores, en función al uso o destino que se les asigne.

En el desarrollo del Informe se podrá apreciar que la normativa vigente permite deducir los gastos vinculados a vehículos automotores destinados al desarrollo del giro del negocio, así como a labores de dirección, representación o administración, siempre que estén destinados a la generación de rentas gravadas. Asimismo, se admite el uso del IGV como crédito fiscal en la medida que el gasto o costo asociado sea deducible y que dichos vehículos estén asociados a operaciones gravadas con este impuesto.

Por otro lado, cuando los vehículos automotores se asignan al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros) sin contraprestación, ciertos gastos podrán ser deducibles, siempre que dicha cesión califique como un servicio gratuito que genera renta imputada gravada. No obstante, al no tratarse de una operación gravada con el IGV, el impuesto asociado no podrá utilizarse como crédito fiscal.

Palabras clave: vehículos automotores, principio de causalidad, gastos vehiculares, crédito fiscal.

ABSTRACT

This Professional Proficiency Report addresses the tax issues related to the deductibility of expenses and the use of VAT as input tax credit in connection with motor vehicles, depending on their assigned use or purpose.

As developed throughout the report, current tax regulations allow for the deduction of expenses related to motor vehicles used in the ordinary course of business, as well as in management, representation, or administrative activities, provided that such use is intended for the generation of taxable income. Furthermore, the use of VAT as an input tax credit is permitted, insofar as the associated expense or cost is deductible and the vehicles are linked to transactions subject to this tax.

On the other hand, when motor vehicles are assigned for the private use of individuals (such as shareholders, employees, or third parties) without consideration, certain expenses may be deductible, provided that such assignment qualifies as a free service that generates taxable imputed income. However, since this does not constitute a transaction subject to VAT, the associated tax cannot be used as input credit.

Keywords: motor vehicles, causality principle, vehicle-related expenses, input tax credit.

ÍNDICE

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTOS	iii
RESUMEN	iv
ÍNDICE	v
I. INTRODUCCIÓN	1
II. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLÓ LA ACTIVIDAD PROFESIONAL.....	2
2.1. Institución donde se desarrolló la actividad profesional.....	2
2.2. Periodo de duración de la actividad profesional.....	2
2.3. Finalidad y objetivos de la entidad	2
2.4. Razón social.....	2
2.6. Correo electrónico del profesional a cargo.....	2
III. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL.....	3
3.1. Organización de la actividad (profesional a cargo).....	3
3.2. Finalidad y objetivos de la actividad	3
3.3. Problemática	4
3.3.1. Selección del caso que será materia de análisis en el Informe de TSP	4
3.3.2. Planteamiento del problema	5
a. Problemática general.....	6
b. Problemáticas específicas	6
3.3.3. Objetivos.....	7
a) Objetivo general.....	7
b) Objetivos específicos.....	7
3.3.4. Justificación en la resolución de la problemática	8
3.3.5. Alcance y limitación de la problemática	8
3.3.6. Alternativas de solución de la problemática.....	9
3.4. Metodología y procedimientos.....	10
3.4.1. Metodología	10
3.4.2. Procedimiento	10
a. Cronograma.....	10
b. Presupuesto	11
c. Recursos	11
3.5. Marco teórico.....	11
3.5.1. Deducibilidad de gastos.....	11
a) Naturaleza del IR.....	11

b) Ámbito de aplicación del IR	12
c) Aspectos a considerar para la deducibilidad de gastos	25
3.5.2. Utilización del IGV como crédito fiscal	43
a) Naturaleza del IGV	43
b) Ámbito de aplicación del IGV	47
c) Requisitos sustanciales para utilizar el IGV como crédito fiscal ..	50
3.6. Resultados de la actividad.....	60
3.6.1. Resultados sobre la deducibilidad de gastos.....	60
3.6.2. Resultados sobre la utilización del IGV como crédito fiscal	61
3.6.3. Resultados aplicables al caso materia de análisis	62
3.6.4. Elección de la alternativa de solución asociada a la problemática..	66
IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	67
V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	70
Anexo A: Matriz de Consistencia del Informe de TSP	77
Anexo B: Cuadro resumen sobre el tratamiento tributario aplicable a cada escenario disponible	78

I. INTRODUCCIÓN

En el entorno tributario actual, las empresas enfrentan importantes desafíos para cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales, especialmente, en lo que respecta a la deducibilidad de gastos en la determinación del Impuesto a la Renta (en adelante, “IR”) y al aprovechamiento del Impuesto General a las Ventas (en adelante, “IGV”) como crédito fiscal.

Uno de los temas que genera mayor complejidad e incertidumbre es el tratamiento tributario aplicable a los vehículos automotores que un contribuyente tiene en propiedad. Tanto la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, “Ley del IR”) como su Reglamento establecen criterios específicos para la deducción de gastos que recaen en vehículos de determinadas categorías, cuando estos son destinados a funciones de dirección, representación y/o administración. Esta regulación, a su vez, condiciona la posibilidad de utilizar el IGV como crédito fiscal, conforme con lo dispuesto en la Ley del Impuesto General a las Ventas (en adelante, “Ley del IGV”).

La problemática no radica únicamente en la tecnicidad de las disposiciones aplicables, sino también en la falta de claridad respecto del tratamiento tributario de aquellos vehículos que no se encuentran comprendidos en las categorías expresamente reguladas o que, aun estándolo, no se destinan a las funciones específicas previstas por la normativa. Esta situación se ve agravada por interpretaciones erróneas por parte de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal al momento de aplicar dichas disposiciones, lo cual genera inseguridad jurídica, obstaculiza la adecuada planificación fiscal y expone a los contribuyentes a potenciales controversias.

En este contexto, el presente Informe de Trabajo de Suficiencia Profesional (en adelante, “Informe de TSP”) tiene como objetivo analizar detalladamente la problemática sobre la deducibilidad de los gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores, según el uso o destino que les sea asignado. El análisis parte de un enfoque técnico y conceptual, considerando el marco normativo vigente, la doctrina tributaria y los principales pronunciamientos emitidos por la SUNAT, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema.

El Informe de TSP se estructura de la siguiente manera: en la sección II, se presenta la información sobre el lugar donde se desarrolló la actividad profesional; en la sección III, se describe la actividad realizada, se expone detalladamente la problemática materia de análisis, los objetivos, la justificación del estudio, así como la metodología y el procedimiento aplicado y el marco teórico que aborda la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal; así como los resultados obtenidos, junto con el análisis y posición personal respecto de la problemática; y, finalmente, en la sección IV, se establecen las conclusiones alcanzadas y las recomendaciones a considerar.

II. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLÓ LA ACTIVIDAD PROFESIONAL

2.1. Institución donde se desarrolló la actividad profesional

La actividad se desarrolló en el área de *Tax Consulting* de PricewaterhouseCoopers Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada (en adelante, "PwC" o "la Firma").

2.2. Periodo de duración de la actividad profesional

Desde el 18 de setiembre de 2023 a la actualidad hasta el 14 de febrero de 2025.

2.3. Finalidad y objetivos de la entidad

PwC es una firma internacional con presencia en 156 países, establecida en Perú desde 1924. PwC se dedica a brindar servicios de alta calidad en áreas clave como auditoría, consultoría tributaria o financiera a través de su red global de profesionales altamente calificados, con la finalidad de solucionar problemas o proponer esquemas de optimización fiscal o financiera a favor de sus clientes.

Entre los principales objetivos de PwC están: (i) proporcionar productos o servicios de alta calidad que satisfagan las necesidades y expectativas de los clientes, (ii) entender las necesidades y preferencias de sus clientes para poder adaptar los productos o servicios que ofrece, y (iii) presentar soluciones innovadoras o estrategias que generen oportunidades de eficiencia y ahorro tributario y/o financiero para sus clientes.

2.4. Razón social

Pricewaterhousecoopers Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada

2.5. Dirección postal

Avenida Santo Toribio No. 143, distrito de San Isidro, provincia y departamento de Lima.

2.6. Correo electrónico del profesional a cargo

Arturo Hernán Tuesta Madueño fue el Socio Líder de Servicios Tributarios y Legales en PwC Perú encargado de supervisar las actividades que desempeñé en el área de *Tax Consulting*, su correo electrónico es arturotuestamadueno@gmail.com. Asimismo, Freddy Salvatore Núñez Marmanillo, fue el gerente senior del área, su correo es snunezmarmanillo@gmail.com.

III. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL

3.1. Organización de la actividad (profesional a cargo)

La estructura organizativa de PwC para la prestación de servicios de consultoría tributaria es altamente especializada y eficiente. Está liderada por socios del área de *Tax Consulting*, quienes poseen especialización en diversos aspectos de la materia tributaria. Cada socio designa a un director o gerente para que se encargue de preparar, junto a su equipo —compuesto por senior, abogado junior, associate y/o practicante—, el entregable requerido por el cliente, ya sea informes, respuestas a requerimientos de la SUNAT, presentaciones, entre otros.

Esta estructura por equipos permite a PwC ofrecer un asesoramiento integral, desde el análisis del tratamiento tributario de operaciones específicas hasta el cumplimiento de obligaciones tributarias, garantizando el cumplimiento normativo y maximizando los beneficios para los clientes en un entorno global, complejo y dinámico.

En el caso específico abordado en este Informe de TSP, se me asignó el análisis de una consulta realizada por un cliente (en adelante, “la Compañía”) sobre la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal en relación con vehículos automotores que tiene en propiedad, según el uso o destino que les pueda dar.

Al respecto, se nos ha informado que la Compañía es propietaria de los siguientes vehículos:

- Automóvil de la marca Toyota correspondiente a la categoría A.2
- Camioneta de la marca JAC correspondiente a la categoría B1.4
- Automóvil de la marca Hyundai correspondiente a la categoría A.1
- Automóvil de la marca Nissan correspondiente a la categoría A.1

Asimismo, se nos ha indicado que cada vehículo fue adquirido en el ejercicio 2024 por un precio inferior a S/ 140,000, es decir, por debajo del valor de las 30 UIT.

En este contexto, en mi rol de *associate* y como parte del equipo de consultoría, bajo la supervisión del gerente senior Freddy, se me encargó preparar la respuesta a la consulta planteada por la Compañía.

Por último, a fin de enriquecer la investigación y fomentar el conocimiento de esta materia, en el presente Informe de TSP se incluirá el análisis crítico y mi perspectiva personal respecto de determinados aspectos que se desarrollaron a lo largo del presente trabajo, partiendo de la revisión y análisis de la normativa, jurisprudencia y doctrina tributaria relacionadas con el caso concreto.

3.2. Finalidad y objetivos de la actividad

PwC se destaca como una de las principales firmas internacionales en el ámbito de la consultoría tributaria, distinguiéndose por ofrecer soluciones estratégicas y personalizadas que no solo cumplen con las normativas fiscales vigentes, sino que también anticipan y gestionan proactivamente los desafíos emergentes en el ámbito tributario.

En este sentido, la finalidad principal del servicio de consultoría tributaria de PwC es proporcionar orientación experta y recomendaciones estratégicas a las empresas, permitiéndoles tomar decisiones fundamentadas y eficaces en materia tributaria, así como asegurar el cumplimiento normativo y optimizar la carga fiscal, ayudando a los clientes a alcanzar sus metas empresariales de manera efectiva.

Bajo este contexto, la absolución de la consulta sobre la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal de vehículos automotores tiene por finalidad proporcionar orientación y recomendaciones específicas, considerando el uso o destino que se les pueda dar a los vehículos. El objetivo de resolver esta consulta es que la Compañía pueda tomar decisiones estratégicas que optimicen su carga fiscal relacionada con la deducibilidad de gastos y el aprovechamiento del IGV como crédito fiscal, asegurando, al mismo tiempo, el cumplimiento de la normativa tributaria vigente a fin de evitar cualquier contingencia fiscal ante la Administración Tributaria.

3.3. Problemática

3.3.1. Selección del caso que será materia de análisis en el Informe de TSP

Actualmente, el aumento en la demanda de servicios de consultoría tributaria en PwC ha dado lugar a una amplia gama de consultas vinculadas a diversas problemáticas fiscales, como consecuencia de la creciente complejidad y la constante evolución del entorno tributario.

En este contexto, PwC ha recibido múltiples consultas relacionadas con aspectos clave en materia tributaria, tales como la determinación de infracciones por no llevar libros electrónicos o la aplicación de la retención del IR respecto de actividades realizadas fuera del país, pero aprovechadas económicamente en Perú. Estas consultas evidencian la diversidad y complejidad de los desafíos fiscales que enfrentan actualmente las empresas.

Entre las consultas que ha generado especial interés por el grado de complejidad en la interpretación de las disposiciones tributarias asociadas, se encuentra aquella referida al tratamiento tributario aplicable a la deducibilidad de gastos y al uso del IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores, dependiendo del uso o destino asignado a dichos bienes. Por ello, este tema será el que se desarrollará en el presente Informe de TSP.

Finalmente, es importante subrayar que los servicios de consultoría brindados por PwC se desarrollan bajo estrictas normas de

confidencialidad. En tal sentido, toda la información proporcionada por la Compañía, incluyendo su razón social y los detalles específicos de la consulta, es tratada con absoluta reserva. En cumplimiento de este compromiso, en el presente Informe de TSP no se identificará a la Compañía que realizó la consulta, por lo que nos limitaremos solo a exponer la consulta formulada.

3.3.2. Planteamiento del problema

Respecto de la deducibilidad de gastos vinculados con vehículos, el inciso w) de la Ley del IR establece que, tratándose de vehículos de las categorías A2, A3 y A4 que resulten esenciales y de uso constante para el desarrollo de las actividades fundamentales de la empresa, serán deducibles los siguientes conceptos: (i) gastos por cesión en uso, incluyendo arrendamiento y *leasing*; (ii) gastos de funcionamiento, tales como combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros y reparaciones; y (iii) depreciación por desgaste.

Asimismo, se precisa que dichos gastos son considerados esenciales y de uso constante en empresas dedicadas a servicios de taxi, transporte turístico, arrendamiento u otras modalidades de cesión en uso de vehículos, así como en actividades similares, conforme con los criterios previstos en el inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR.

Por otro lado, los gastos por cesión, funcionamiento y depreciación de vehículos de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 (en adelante, “categorías reguladas”) asignados a labores de dirección, representación y/o administración serán deducibles únicamente conforme con los parámetros establecidos en el inciso r) del artículo 21 del Reglamento, tales como el tamaño de la empresa, la naturaleza de sus actividades y la composición de sus activos. No obstante, si el costo de adquisición del vehículo excede el límite previsto en dicho inciso, no será deducible ningún gasto vinculado a ese vehículo.

Como se desprende de los párrafos anteriores, la normativa que regula la deducibilidad de los gastos vinculados con vehículos automotores presenta una complejidad significativa, tanto por la tecnicidad jurídica de sus disposiciones como por las implicancias fiscales derivadas de las definiciones establecidas en el Reglamento. Esta complejidad se ve acentuada por la falta de precisión en determinados aspectos. Por un lado, la normativa no contempla expresamente qué sucede cuando una empresa adquiere un vehículo que no se encuentra comprendido dentro de las categorías reguladas y lo destina a actividades de dirección, representación y/o administración. Por otro lado, el reglamento tampoco ha definido de forma clara y específica el alcance de dichas actividades. Estas situaciones generan un escenario de incertidumbre que dificulta el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

En cuanto a la utilización del IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores, el artículo 18 de la Ley del IGV establece que, para ejercer este derecho, deben cumplirse con —además de los requisitos formales previstos en el artículo 19— dos requisitos sustanciales: (i) que el gasto o costo sea deducible conforme con la Ley del IR; y (ii) que el bien o servicio se destine a operaciones gravadas con el IGV.

Respecto del primer requisito sustancial, no se precisa si la remisión a la Ley del IR implica aplicar los límites y/o restricciones previstos para la deducibilidad de gastos vehiculares. Asimismo, respecto del segundo requisito, es indispensable verificar si el uso del vehículo y los gastos asociados se destinan efectivamente a operaciones gravadas, lo que también puede dar lugar a posiciones divergentes. Estos dos requisitos son circunstancias que los contribuyentes deben afrontar para determinar si el IGV puede ser utilizado como crédito fiscal.

A partir de lo anterior, se advierte la existencia de una problemática general que únicamente puede ser resuelta mediante el análisis de cada una de las problemáticas específicas asociadas. Para tal efecto, resulta relevante analizar cada escenario en función de la categoría del vehículo, así como cada uso o destino que una empresa pueda darle, para determinar, en cada caso en particular, si los gastos relacionados resultan ser deducibles y si el IGV asociado puede ser usado como crédito fiscal.

Para una mejor comprensión, como también se puede apreciar en la matriz de consistencia del Anexo A del presente Informe de TSP, a continuación, se expone el detalle de tanto la problemática general como de las problemáticas específicas que se han logrado identificar:

a. Problemática general

¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores, sean o no de las categorías reguladas, en todos los escenarios de uso o destino asignado?

b. Problemáticas específicas

¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías reguladas cuando son destinados a actividades empresariales?

¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías reguladas cuando son destinados a actividades de dirección, representación y/o administración?

¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías reguladas cuando son destinados al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación?

¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías no reguladas cuando son destinados a actividades empresariales?

¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías no reguladas cuando son destinados a actividades de dirección, representación y/o administración?

¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías no reguladas cuando son destinados al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación?

3.3.3. Objetivos

a) *Objetivo general*

Analizar exhaustivamente la problemática relativa a la deducibilidad de los gastos y a la utilización del IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores, de acuerdo con su uso o destino, con el propósito de comprender a profundidad las implicancias tributarias que se generan.

b) *Objetivos específicos*

1. Identificar las principales causas y factores que han originado la problemática sobre la deducibilidad de los gastos y la utilización del IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores, según su uso o destino. Para ello, será necesaria una revisión exhaustiva de la normativa tributaria, la literatura académica y los pronunciamientos emitidos por la SUNAT, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, así como el análisis de la interrelación entre estos elementos y su impacto en el desarrollo y eventual solución de la problemática.
2. Determinar el tratamiento tributario que corresponde a la deducibilidad de gastos vehiculares, así como la utilización del IGV asociado como crédito fiscal, respecto de vehículos automotores, según el uso o destino que una empresa les pueda dar.
3. Proponer recomendaciones concretas para abordar de manera efectiva la problemática relacionada con la deducibilidad de los gastos y la utilización del IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores, según su uso o destino, basadas en un análisis crítico de los hallazgos obtenidos y del marco teórico-conceptual desarrollado.

3.3.4. Justificación en la resolución de la problemática

Los principales impactos o consecuencias que esta problemática genera para los contribuyentes, así como para las instituciones públicas involucradas —tales como la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial—, son los siguientes:

- ✓ Incertidumbre y falta de claridad: Una lectura incorrecta de la normativa asociada a la deducibilidad del gasto vehicular y el uso del IGV asociado como crédito fiscal respecto de vehículos automotores puede generar incertidumbre sobre las obligaciones fiscales de los contribuyentes, lo cual dificulta la planificación financiera y la toma de decisiones empresariales.
- ✓ Litigios y disputas: Una errada interpretación de estas disposiciones tributarias puede generar controversias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, ocasionando costos adicionales tanto para las empresas como para el Estado.
- ✓ Inequidad y falta de igualdad: Una aplicación errada de las disposiciones normativas puede dar lugar a situaciones en las que algunos contribuyentes se vean beneficiados de manera desproporcionada, mientras que otros se encuentren en desventaja, afectando la equidad en la aplicación de la normativa tributaria y la confianza legítima en la actuación de la Administración Tributaria.

Por ello, resulta pertinente abordar la problemática relativa a la deducibilidad de los gastos y la utilización del IGV de los mismos como crédito fiscal en vehículos automotores según su uso o destino, con el fin de definir con mayor certeza el tratamiento aplicable, reducir litigios y disputas, eliminar la incertidumbre y garantizar seguridad jurídica, coherencia normativa y equidad en su aplicación.

3.3.5. Alcance y limitación de la problemática

El alcance de la presente problemática es respecto de la Compañía que estuvo evaluando el tratamiento tributario aplicable sobre la deducibilidad de gastos y la utilización de IGV asociado como crédito fiscal que recaen en los vehículos —que tiene en propiedad— destinados a actividades empresariales, labores de dirección, representación y/o administración, o al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación.

La alternativa que responde la problemática, la cual será materia de análisis en el Informe de TSP, estará limitada de la siguiente manera:

- ✓ Limitación subjetiva y objetiva: El análisis se centra en un contribuyente domiciliado en Perú que realiza actividades generadoras de rentas de tercera categoría y que es propietario de vehículos automotores que pueden ser destinados a actividades

empresariales, labores de dirección, representación y/o administración, o al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación.

- ✓ Limitación espacial: El análisis se circunscribe en vehículos automotores de propiedad de la Compañía que son utilizados dentro en Perú.
- ✓ Limitación temporal: El análisis considera la normativa vigente, así como los pronunciamientos emitidos por la SUNAT, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, hasta el ejercicio fiscal 2025.

3.3.6. Alternativas de solución de la problemática

Considerando que la aplicación del inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR y del artículo 18 de la Ley del IGV genera una problemática respecto de la deducibilidad de los gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal en vehículos automotores, según su uso o destino, a continuación, se plantean distintas alternativas de solución, así como la justificación de la opción seleccionada, tal como consta en la matriz de consistencia contenida en el Anexo A:

Problemática: ¿Es posible deducir los gastos y utilizar el IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores en todos los escenarios de uso o destino asignados por la empresa?

Alternativas de solución de la problemática - hipótesis:

Primera alternativa: Se permite la deducción de los gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal en todos los escenarios de uso o destino definidos por la empresa, salvo en aquellos casos en los que los vehículos estén destinados al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación.

Segunda alternativa: Solo se permite la deducción de los gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores destinados al giro del negocio que genere renta gravada con el IR y a operaciones gravadas con el IGV.

Tercera alternativa: Es posible deducir los gastos y utilizar el IGV como crédito fiscal únicamente cuando los vehículos estén destinados (i) al giro del negocio que genera renta gravada y a operaciones gravadas con el IGV, o (ii) a labores de dirección, representación y/o administración, siempre que pertenezcan a las categorías reguladas. En cualquier otro caso, los gastos no serán deducibles ni el IGV podrá ser utilizado como crédito fiscal.

Cuarta alternativa: Se admite la deducción de los gastos y el uso del IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores destinados al giro del negocio generador de renta gravada, a actividades de dirección,

representación y/o administración, y a operaciones gravadas con el IGV, independientemente de si pertenecen o no a las categorías reguladas, siempre que se cumplan con los requisitos y límites específicos establecidos por la normativa vigente. Por otro lado, si los vehículos se destinan al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación, los gastos serán deducibles, pertenezcan o no a las categorías reguladas, siempre que dicho uso temporal sea considerado como un servicio gratuito que genera renta imputada gravada con el IR. No obstante, respecto del IGV, al tratarse de un servicio gratuito, al no cumplirse con que el gasto sea deducible y/o al no configurarse una operación gravada con el impuesto.

3.4. Metodología y procedimientos

3.4.1. Metodología

El presente Informe de TSP adopta un enfoque cualitativo con una metodología de carácter descriptivo y analítico, centrado en el examen riguroso de las fuentes normativas, la doctrina tributaria y los pronunciamientos emitidos por la SUNAT, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema.

Dentro de este marco, se ha llevado a cabo una evaluación crítica de la jurisprudencia y la doctrina tributaria, contrastándolas con la normativa vigente, con el propósito de identificar tendencias, inconsistencias o vacíos interpretativos.

Finalmente, a lo largo del presente Informe se incluyen reflexiones y comentarios personales, formulados a partir del análisis teórico desarrollado y de la experiencia profesional adquirida durante el desarrollo de la actividad.

3.4.2. Procedimiento

a. Cronograma

La elaboración del Informe de TSP implicó una serie de actividades que van desde la selección del problema analizado en el centro laboral hasta su presentación a la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la UNMSM.

En ese marco, a continuación, presentamos el plazo promedio en que se desarrolló cada etapa de elaboración del Informe de TSP:

Etapas	Plazo
Elección de la problemática analizada en el centro laboral	De marzo a mayo de 2024

Preparación del Proyecto de TSP	De mayo a junio de 2024
Trámite ante la Facultad para presentar el Proyecto de TSP	De junio a julio de 2024
Elaboración del Informe de TSP	De octubre de 2024 a setiembre de 2025
Presentación del Informe de TSP a la Facultad	Noviembre de 2025

b. Presupuesto

Para la preparación del Informe de TSP se incurrirá en un presupuesto de S/ 300.00 especialmente para la adquisición de libros físicos en materia tributaria y compra de materiales complementarios como hoja bond, tinta de impresora, USB, entre otros.

c. Recursos

Los recursos que se utilizarán para la elaboración del Informe del TSP son: laptop, libros físicos, libros y/o documentos electrónicos, impresora, internet, hoja bond, tinta de impresora, USB, entre otros.

3.5. Marco teórico

La problemática que se abordará en el presente Informe de TSP se centra en la deducibilidad de los gastos y en la utilización del IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores, de acuerdo con su uso o destino. Para resolver esta problemática, resulta imprescindible realizar un análisis teórico previo desde un enfoque normativo, doctrinario y jurisprudencial.

En tal sentido, iniciaremos con el análisis de los aspectos a considerar para la deducibilidad de gastos y luego la utilización del IGV como crédito fiscal, en conexión directa con la problemática planteada.

Este análisis teórico permitirá establecer los fundamentos necesarios para evaluar con precisión las implicancias tributarias involucradas, asegurando así una base sólida que respalde los resultados, conclusiones y recomendaciones que se expondrán en las siguientes secciones del presente Informe de TSP.

3.5.1. Deducibilidad de gastos

a) Naturaleza del IR

De conformidad con la doctrina financiera y tributaria (Mill, 1943, p. 803), el IR se caracteriza por ser un impuesto directo, dado que se exige a la misma persona que generó la renta gravada el pago del tributo, por lo que no es posible trasladar la carga de este impuesto a terceros.

En efecto, el IR afecta de manera directa al sujeto que obtuvo la renta gravada, quien no puede transferir esta carga fiscal a terceros, salvo que la normativa prevea expresamente alguna excepción. De este modo, el sujeto que debe pagar el tributo debe ser única y exclusivamente el individuo o la entidad que obtuvo la renta.

Asimismo, como indica Palacios (2003, p. 100), dado que el IR es un impuesto directo y, por ende, no trasladable, el “pagador y obligado a la declaración y satisfacción del tributo es la misma persona, es decir, existe identidad entre los sujetos indicados como contribuyentes obligados a declarar y pagar el impuesto con el que, en teoría, soporta la carga impositiva”.

Por otro lado, resulta relevante precisar que el IR, conocido en otras jurisdicciones como “impuesto sobre la renta”, es un tributo que grava la capacidad contributiva del individuo, ya sea persona natural o jurídica, manifestada a través de la generación de rentas, utilidades o ganancias.

Sobre la base de lo anterior, queda claro que el IR se caracteriza principalmente por ser un impuesto directo, no trasladable y que afecta la capacidad contributiva manifestada en la generación de renta.

b) Ámbito de aplicación del IR

En la Ley del IR se han regulado las tres principales teorías que definen el concepto de renta susceptible de ser gravada¹, las cuales se exponen a continuación

Fuente o Renta producto

De acuerdo con la doctrina, se considera renta gravada con el impuesto aquella que proviene de “a) una riqueza nueva; b) derivada de una fuente permanente; c) de rendimiento periódico; d) que sea una riqueza realizada y separada [distinta] del capital; e) en la versión francesa, (...) que el rendimiento sea el efecto de una explotación de la fuente productora” (Giuliani, 1980, p. 26).

La teoría de fuente o renta producto se encuentra regulado en el inciso a) del artículo 1 de la Ley del IR.

Flujo de riqueza

Según esta teoría, califica como renta los ingresos derivados de transacciones con terceros, es decir, los flujos de riqueza

¹ Cabe destacar que las teorías de la renta han sido incorporadas en nuestra normativa actual, aunque con ciertos matices. Por ello, coincidimos con Hernández (1987, p. 71) al afirmar que “el concepto de renta escogido por el legislador no coincide exactamente con ningún concepto doctrinario de renta”.

provenientes de operaciones que obtiene un sujeto en un determinado periodo. A diferencia de la teoría de la renta producto, que se centra en ingresos de fuentes duraderas que generan ingresos periódicos, esta teoría amplía el concepto de renta para incluir cualquier beneficio o ingreso nuevo recibido a raíz de interacciones con terceros. Esto abarca, por ejemplo, las ganancias de capital y los ingresos obtenidos de actividades esporádicas, eventuales o a título gratuito (Ortega & Pachares, 2016, p. 13).

En ese marco, la teoría del flujo de riqueza está regulada en los incisos b) y c) del artículo 1 y en el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del IR.

Consumo más incremento patrimonial

Según García Mullín, en este enfoque, la renta no solo puede provenir de una renta producto o de un flujo de riqueza de operaciones con terceros, sino también de variaciones de valor que ha experimentado el patrimonio, independientemente de si estas variaciones se han “realizado” a través de una transacción con terceros, o del consumo de bienes o servicios producidos por el propio individuo (1980, p. 20).

Respecto del consumo de bienes o servicios, “correspondería hablar, en estos casos, no de una renta “ganada”, es decir derivada de transacciones con terceros, sino simplemente “imputada”, atribuida al individuo por el hecho de haber disfrutado (consumido) ese bien [o servicio]”² (1980, p. 21), la cual se denomina renta de goce, disfrute o renta psíquica.

Así, la normativa tributaria puede regular estos consumos de bienes o servicios producidos por el mismo sujeto para imputar una renta ficta gravada con el impuesto³, con el fin de exigir el pago del tributo.

Bajo este marco, las rentas imputadas⁴ califican como ficciones jurídicas establecidas por ley, que asignan una renta ficticia o establecen una renta ficta mínima sujeta a tributación respecto de determinadas situaciones, actividades o transacciones civiles o

² Por ejemplo, si por utilizar un bien ajeno el individuo tiene que pagarle un precio, al disfrutar de ese bien propio se genera un ahorro. Asimismo, si ese bien propio, en vez de utilizarlo directamente, lo arrendara, obtendría una renta (García, 1980, p. 21).

³ Si bien, en las rentas imputadas se requiere el pago de impuestos sobre rentas no generadas, lo que puede afectar la capacidad contributiva de los contribuyentes al gravar una riqueza inexistente, es fundamental reconocer que algunos sujetos realizan transacciones gratuitas con el objetivo de evitar el pago de impuestos. En este contexto, resulta razonable e idóneo establecer reglas de imputación de rentas que combatan estas prácticas de elusión y/o fraude fiscal. Asimismo, como indica Calle, tanto las presunciones como las ficciones en sí no son contrarias al ordenamiento constitucional; al contrario, su uso permite contar con un marco normativo que reaccione y/o combata actos de elusión o fraude que respalden el deber de contribuir (2023, p. 529).

⁴ Es importante señalar que en nuestra Ley del IR se emplean los términos “renta presunta”, “se presume, sin admitir prueba en contrario” y “rentas fictas” para referirse a las rentas imputadas. Sin embargo, no estamos de acuerdo con que la imputación de rentas se clasifique como rentas presuntas, ya que las presunciones son herramientas que se utilizan en un procedimiento probatorio para dar por cierto un hecho fáctico (presunción absoluta), salvo prueba en contrario (presunción relativa). Por lo tanto, las presunciones no son adecuadas para la “construcción jurídica de derecho material tributario” (Eseverri, 1995, p. 46), a diferencia de las ficciones jurídicas, que sí pueden aplicarse en este contexto.

comerciales, independientemente de la existencia de una manifestación real o material de riqueza (renta).

En nuestra opinión, las normas que imputan una renta deben establecer de forma inequívoca, entre los elementos de la hipótesis de incidencia (supuesto de hecho de la norma)⁵, el aspecto material respecto de qué actividad o hecho está gravado con el IR y además precisar el aspecto mensurable⁶ (consecuencia jurídica), especialmente el monto de la renta ficta que será considerada como parte de la base imponible.

En este contexto, resulta sumamente importante destacar que, como sucede en las normas que gravan una renta real, el primer paso es verificar si determinada situación, actividad o transacción civil o comercial ejecutada por un sujeto en un lugar y tiempo determinado se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la norma de imputación de renta, para posteriormente pasar a la cuantificación de dicha renta imputada.

En efecto, la doctrina resalta que solo cuando se cumplen los elementos de la hipótesis de incidencia se debe proceder a cuantificar la obligación tributaria; “es así que se coloca en primer plano y procede determinar en primer lugar, en un orden lógico jurídico, el hecho imponible”, toda vez que “si no hay hecho imponible, desaparece obviamente toda posibilidad, mínimamente fundada, de cuantificar una supuesta e inexistente obligación” (Pont, 1983, pp. 150-152).

Ahora bien, el inciso d) del artículo 1 de la Ley del IR establece que el IR grava “las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley” (El subrayado es nuestro). Es importante notar que esta norma dispone que existirá una renta imputada cuando se encuentre establecida en la Ley del IR.

Conforme con lo anterior, el inciso h) del artículo 28 de la Ley del IR prevé de forma específica la siguiente renta imputada⁷:

h) La derivada de la cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predios, cuya depreciación o amortización admite la presente Ley, efectuada por contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, a título gratuito, a precio no determinado o a

⁵ La hipótesis de incidencia se conforma por el aspecto subjetivo (sujeto que realiza la actividad), objetivo (actividad realizada), temporal (oportunidad en que la actividad realizada se considera gravada) y espacial (lugar en donde se ejecuta la actividad).

⁶ El aspecto mensurable se conforma de la base imponible y la tasa del impuesto aplicable.

⁷ Nótese que en la Exposición de Motivos de la Ley No. 28655, que modifica el inciso h) del artículo 28 de la Ley del IR, se establece que la cesión de bienes muebles o inmuebles puede generar una renta imputada en la medida en que se cumplan las condiciones que establece la normativa. El “fundamento de las rentas imputadas –entre ellas las que provienen de la cesión gratuita de bienes– es que el concepto de renta o rédito no puede, frente al principio rector de la capacidad contributiva, dejar fuera de su ámbito el goce directo por su propietario de la utilidad o de los servicios que prestan los bienes de uso que obran en su patrimonio, lo cual incluye la posibilidad de ceder dicho patrimonio a terceros. No obstante, el gravamen de la cesión de dichos bienes se sustenta en la medida que el cedente, ante la posibilidad de explotar el bien, opta por cederlo a un tercero, por lo que dicha cesión origina una renta presunta” o, con mayor precisión, renta imputada (Congreso de la República del Perú, 2005, p. 9).

un precio inferior al de las costumbres de la plaza; a otros contribuyentes generadores de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del Artículo 14 de la presente Ley. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta neta anual no menor al seis por ciento (6%) del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio, ajustado, de ser el caso, de los referidos bienes. Para estos efectos no se admitirá la deducción de la depreciación acumulada. (El subrayado es nuestro)

Como se puede observar, para que se impute una renta mínima por la cesión temporal gratuita de bienes muebles o inmuebles, se deben cumplir los siguientes requisitos de forma conjunta:

1. El sujeto que cede el bien debe ser generador de rentas de tercera categoría.
2. La cesión temporal del bien debe ser a título gratuito, a precio no determinado o menor al 6% del valor de adquisición anual.
3. Se debe ceder un bien cuya depreciación o amortización es aceptada para fines del IR.
4. El beneficiario de la cesión debe ser un sujeto generador de rentas de tercera categoría.

Si se cumplen los requisitos anteriores, se imputará una renta del 6% sobre el valor de adquisición, producción, construcción o ingreso al patrimonio del bien cedido.

Bajo este marco, cabe advertir que, si en la cesión temporal gratuita de un bien mueble o inmueble no se cumple con alguno de los requisitos mencionados (e.g. el beneficiario es solo una persona natural que no genera rentas empresariales), esta cesión estará fuera del alcance o supuesto de hecho del inciso h) del artículo 28 de la Ley del IR, independientemente de que el cedente y el cesionario califiquen como partes vinculadas. Por lo tanto, no será posible la imputación de una renta.

No obstante, a pesar de que esta cesión del bien se encuentre fuera del alcance de imputación de renta del inciso h) del artículo 28 de la Ley del IR, dado que la cesión es a favor de una persona natural que no hace actividad empresarial, la Administración Tributaria y cierto sector de la doctrina considerarían que igualmente existiría una imputación de renta por la cesión gratuita del bien mueble en calidad de servicio gratuito, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32 de la misma Ley, el cual señala que:

Artículo 32.- En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier

otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. (...)

4. Para las transacciones entre partes vinculadas⁸; (...); los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32-A. (El subrayado es nuestro)

En ese contexto, resulta pertinente desarrollar brevemente las dos principales posturas sobre la naturaleza del artículo 32 de la Ley del IR, con el propósito de determinar si corresponde la imputación de una renta por la cesión temporal gratuita de un bien a favor de una persona natural que no realiza actividad empresarial, considerando que al cedente no le resulta aplicable lo dispuesto en el inciso h) del artículo 28 de la misma norma.

➤ El artículo 32 es una norma de imputación de rentas y de valoración

Según esta postura, el artículo 32 de la Ley del IR establece una regla de imputación de rentas aplicable a toda actividad o transacción civil o comercial que se realice a cualquier título, así como una regla de valoración o cuantificación del valor de los mismos.

Sobre este asunto, la Administración Tributaria ha emitido los siguientes pronunciamientos⁹ en relación con la naturaleza de este artículo:

Informe No. 090-2006-SUNAT/2B0000

(...) el primer párrafo del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ha incorporado una ficción legal mediante la cual se imputa una renta en el caso de prestación de servicios realizados a título gratuito.

Carta No. 043-2015-SUNAT/600000

(...) en el artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador, (...) imputa una renta (...) en el supuesto de servicios realizados a título gratuito por empresas; así como introduce una norma de valoración para cuantificar la obligación tributaria contenida en la misma norma. (2015, p. 3) (El subrayado es nuestro)

⁸ De acuerdo con el artículo 24 del Reglamento de la Ley del IR, se consideran partes vinculadas, entre otros supuestos, cuando una persona natural o jurídica posea más de treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.

⁹ Nótese que el criterio establecido en estos pronunciamientos se replica en los Informes Nos. 002-2011-SUNAT/2B0000, 086-2015-SUNAT/5D0000 y 056-2020-SUNAT/7T0000, que se refieren a la transferencia de bienes a título gratuito.

Respecto de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, consideramos que resulta importante tomar en consideración las siguientes resoluciones:

Resolución del Tribunal Fiscal No. 08042-1-2019

Que dado que el valor asignado a los servicios observados difería del de mercado, resultaba procedente que la Administración ajustara su valor y tomara en cuenta el valor de mercado del servicio que normalmente se obtuviese en condiciones iguales o similares, en los servicios onerosos que la empresa presta a terceros no vinculados, y se verifica que en el presente caso aquella ha considerado el valor que la propia recurrente señaló en las operaciones onerosas observadas, lo que resulta arreglado a ley.

Que en tal sentido, corresponde mantener el extremo del reparo vinculado a los servicios prestados gratuitamente – COMAT y confirmar la apelada en dicho extremo. (2019, p.23) (El subrayado es nuestro)

Como se observa, aunque en este caso no se discutió directamente si el artículo 32 implica la imputación de renta por servicios gratuitos, el Tribunal Fiscal reconoció implícitamente que el contribuyente debía reconocer una renta a valor de mercado bajo el marco de dicha disposición.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 00748-1-2025

(...) en operaciones de préstamo de dinero entre partes vinculadas, sea que se pacten o no intereses, supuesto este último que se presenta en el caso en autos, deben aplicarse las normas de precios de transferencia reguladas en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de verificar que el valor asignado por dicho servicio sea el de mercado y si el valor asignado difiere al de mercado, corresponderá su ajuste por parte de la Administración Tributaria conforme al procedimiento desarrollado en el mencionado artículo.

(...)

Que con relación a que primero debe identificarse una renta para posteriormente proceder a su mensuración con las reglas previstas en el artículo 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y que las rentas fictas o presuntas deben encontrarse expresamente establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta, se debe indicar que tal como se ha dado cuenta precedentemente, la renta imputada constituida por

los intereses de préstamos gratuitos con empresas domiciliadas en las que intervienen partes vinculadas, se encuentra expresamente recogida en los artículos 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

(...) partes vinculadas conlleve la imposibilidad de aplicar los precios de transferencia, habida cuenta que conforme a los artículos 32 y 32-A tales normas son de aplicación, entre otros, a la prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, las cuales de comprobarse que no se encuentran a valor de mercado se ajustan a este. (2025, p. 15-16) (El subrayado es nuestro)

Este reciente pronunciamiento evidencia que el Tribunal Fiscal, en el contexto de préstamos gratuitos entre partes relacionadas, adopta la postura de que los artículos 32 y 32-A permiten la imputación de rentas por servicios gratuitos. No obstante, cabe precisar que esta conclusión se sustenta en la remisión del artículo 26 de la Ley del IR al artículo 32-A. Por tanto, a diferencia de la SUNAT –que ha afirmado expresamente que el artículo 32 constituye una regla de imputación de renta por servicios gratuitos de forma general–, en el caso de otros servicios gratuitos distintos al préstamo gratuito, aún no existe una posición definitiva del Tribunal Fiscal, pero puede inferirse que ante un caso como el de la cesión temporal gratuita de un bien mueble por parte de una empresa a favor de una persona natural que no hace actividad empresarial, se imputará una renta a valor de mercado ya sea bajo el alcance del artículo 32 o 32-A de la Ley del IR (cuando exista vinculación).

Asimismo, cierto sector de la doctrina mantiene el mismo razonamiento de la Administración Tributaria. Así, por ejemplo, Delgado opina lo siguiente:

(...) consideramos que el párrafo en cuestión [del artículo 32] contiene una ficción legal por medio de la cual se imputa una renta inclusive en el supuesto que la operación sea gratuita.

(...).

Sin perjuicio de ello, el párrafo contiene adicionalmente una regla de valoración, al establecer que toda transacción debe entenderse efectuada a valor de mercado. En efecto, si bien en los casos de rentas imputadas que se derivan de la cesión de bienes se establece un parámetro cuantitativo específico de aplicación directa (usualmente un porcentaje fijo en función del valor del bien cedido, por ejemplo), en el caso del artículo 32° de la Ley dicho parámetro viene dado a través de un concepto jurídico indeterminado denominado "valor de mercado" cuya materialización, se concretará mediante la aplicación de una

metodología que la propia norma contempla, dependiendo del tipo de transacción o de la vinculación existente entre los sujetos que participan en ella. (2004, p. 17-18) (El subrayado es nuestro)

De igual manera, Hidalgo comparte esta posición al indicar lo siguiente:

Atendiendo a las características del supuesto normativo, nos inclinamos a pensar que dicha regla contiene una ficción para el caso de los servicios prestados a título gratuito, conforme a la cual se atribuye renta al prestador del servicio aun cuando no se hubiese verificado la generación de [una renta como] tal.

Dicha ficción está, a su vez, acompañada de una regla de valoración, cual es, la referencia al valor de mercado.

Sostenemos ello, considerando que se parte de la evidencia de la inexistencia de un hecho - la generación de renta por tratarse de un servicio prestado a título gratuito - pero mediante el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta se crea una realidad jurídica - la imputación de una renta al prestador del servicio". (2008, p. 192) (El subrayado es nuestro)

Como se desprende de los pronunciamientos de la SUNAT y del Tribunal Fiscal y de los comentarios de cierto sector doctrinario, el artículo 32 de la Ley del IR presenta una naturaleza mixta. Por un lado, establece la imputación de rentas respecto de operaciones realizadas a cualquier título, lo que implica que se ha incorporado la prestación de servicios gratuitos dentro del ámbito de aplicación del IR. Por otro lado, funciona como una regla de valoración, al determinar el valor de dichas operaciones gratuitas. En consecuencia, esta disposición permite imputar una renta ficta a valor de mercado cuando un servicio es prestado a título gratuito.

Por lo tanto, bajo esta postura, si bien no resulta aplicable el inciso h) del artículo 28 de la Ley del IR a la cesión temporal de un bien mueble a título gratuito o a precio no determinado por parte de una empresa domiciliada a favor de una persona natural que no realiza actividad empresarial, igualmente corresponderá imputar una renta a valor de mercado en base a lo establecido en el artículo 32 de la Ley citada.

➤ El artículo 32 es única y exclusivamente una norma de valoración de operaciones gravadas

Según esta segunda postura, el artículo 32 de la Ley del IR establece únicamente una regla de valorización o cuantificación del importe que se debería recibir por la realización de una actividad o transacción civil o comercial a cualquier título, siempre

que se encuentre previamente gravada con el IR de manera expresa en una disposición legal.

Sobre este asunto, es sumamente relevante traer a colación el siguiente razonamiento de la Administración Tributaria establecido en el Informe No. 055-2003-SUNAT/2B0000:

(...) cuando la Ley del Impuesto a la Renta ha querido considerar una operación como gravada, aún cuando dicha operación en los hechos no generaría una ganancia, la misma ha sido incluida expresamente en la norma, tal como en el caso del antes glosado artículo 31¹⁰ (entrega gratuita).

(...) si para el retiro de bienes el legislador incluyó dicha operación en forma expresa, para el caso de los servicios gratuitos (...), si la intención hubiera sido la misma, el legislador también hubiera utilizado dicha técnica, o sea la de incluirlos expresamente como rentas.

En tal sentido, dado que no tenemos en el TUO del Impuesto a la Renta una norma que haya incluido dentro del ámbito de aplicación de este impuesto a los servicios gratuitos como si ocurre con la transferencia a título gratuito (retiro de bienes) debemos entender que los servicios aludidos en el citado artículo 32° son los servicios que se encuentran afectos al referido impuesto. (2003) (El subrayado es nuestro)

Como se observa, a diferencia de los pronunciamientos anteriores, la Administración Tributaria precisó que, para aplicar la valorización de una operación, previamente la actividad o transacción civil o comercial (e.g. prestación de servicios gratuitos) debe estar gravada de forma expresa en alguna disposición legal. Así, por ejemplo, se señala que, dado que el artículo 31 de la Ley del IR imputa una renta por el retiro (transferencia a título gratuito) de bienes no vinculados a la generación de renta gravada,

¹⁰ Según este artículo, "las mercaderías u otros bienes que el propietario o propietarios de empresas retiren para su uso personal o de su familia o con destino a actividades que no generan resultados alcanzados por el Impuesto, se considerarán transferidos a su valor de mercado. Igual tratamiento se dispensará a las operaciones que las sociedades realicen por cuenta de sus socios o a favor de los mismos" (El subrayado es nuestro). Nótese que este artículo recoge la teoría del consumo más incremento patrimonial, toda vez que, si bien el retiro del bien no genera en sí una renta producto o un ingreso proveniente de operaciones con terceros, sí se imputa una renta por el autoconsumo (retiro) del bien. Además, sobre la parte subrayada, cabe agregar que no hay algún pronunciamiento de la SUNAT ni del Tribunal Fiscal que haya definido el alcance de "igual tratamiento se dispensará a las operaciones que las sociedades realicen por cuenta de sus socios o a favor de los mismos", lo que podría llevar a algunas personas a sostener que los servicios gratuitos prestados por cuenta de o a favor de sus socios o accionistas están gravados bajo este artículo. Sin embargo, bajo el método de interpretación histórico, se debe considerar que en la Exposición de Motivos de la Ley No. 27034, la cual derogó el segundo párrafo del artículo 31 de la Ley del IR, se indicó lo siguiente: "Actualmente, la definición de "valor de mercado" está incluida en el artículo 31°, referido exclusivamente al retiro de bienes o mercaderías para fines personales, familiares o que no generan resultados alcanzados por el Impuesto. Sin embargo, dicho concepto también es aplicable para todo otro caso de transferencia de propiedad, por lo que estimamos técnicamente más apropiado insertarlo en el artículo 32°, con carácter general" (Congreso de la República del Perú, 1998, p.13) (El subrayado es nuestro). Por ende, de una primera aproximación a este texto legal sobre "igual tratamiento se dispensará a las operaciones que las sociedades realicen por cuenta de sus socios o a favor de los mismos", se puede concluir que este párrafo del artículo 31 se refiere específicamente a la transferencia (retiro) de bienes y no a la prestación de servicios a título gratuito por orden o a favor de los socios o accionistas, toda vez que los servicios no se transfieren, sino que se prestan, por lo que bajo esta normativa no se podría imputar una renta cuando una empresa preste un servicio gratuito a favor de su accionista.

corresponde que el artículo 32 cuantifique a valor de mercado dicha operación gratuita que origina una renta imputada. No obstante, esto no ocurre en el caso de la prestación de servicios a título gratuito, toda vez que no se encuentra afecta al IR; por ello, no correspondía aplicar el artículo 32 ni, en consecuencia, valorizar la operación a valor de mercado.

Por otra parte, el profesor Daniel Arana también es enfático en resaltar que:

(...) no nos encontramos de acuerdo con quienes sostienen que al aplicar las normas de valor de mercado, ello convierte en operaciones efectivamente gravadas con el IR a las prestaciones de servicios a título gratuito, toda vez que, tanto la disposición contenida en el artículo 32° de la LIR, como las normas de PT [precios de transferencia] contempladas en el artículo 32-A del mismo cuerpo normativo, son estrictamente reglas de valoración de operaciones cuyo fin último únicamente es asegurar que la valoración pactada por las partes no genere perjuicio fiscal al encontrarse por debajo o por encima del valor de mercado. Así las cosas, al ser únicamente parámetros de valoración tanto lo dispuesto en el artículo 32° de la LIR, como también las normas de Precios de Transferencia, tales reglas de valoración de operaciones no pueden ser utilizadas para crear nuevos supuestos gravados, como sucedería de pretenderse afirmar que en aplicación de las reglas de valor de mercado y/o de PT los servicios gratuitos se transforman en servicios gravados. (2010, p. 288) (El subrayado es nuestro)

En el mismo sentido, Silvia Muñoz también comenta que las normas referidas a la determinación del valor de mercado no son reglas que suponen la imputación de rentas. Esto lo señala de la siguiente manera:

(...) las reglas de valor de mercado contenidas en los artículos 32° y 32°-A de la Ley del IR (LIR) no califican como supuestos de rentas imputadas; sino que constituyen únicamente "normas de cuantificación" de rentas, gasto o costos con incidencia el IR y que se valen de una ficción jurídica, pero no para crear un supuesto nuevo de renta, sino para mensurar la base imponible del impuesto, atendiendo a los diversos tipos de rentas aprobados en la LIR (2016, p. 15). (El subrayado es nuestro)

Desde esta perspectiva, se advierte que, tanto el único pronunciamiento de la Administración Tributaria como los comentarios de la doctrina especializada, coinciden en que el artículo 32 de la Ley del IR constituye exclusivamente una norma de valoración o cuantificación del valor de una actividad o transacción civil o comercial previamente gravada de forma expresa por alguna disposición legal (Fernández, 2003, p. 36).

Esto implica que dicha norma solo resulta aplicable si la operación ha sido previamente calificada como generadora de renta gravada, por lo que no es posible valorizar un servicio prestado gratuitamente si no existe una disposición tributaria que lo considere como una operación gravada.

En consecuencia, dado que la cesión temporal de un bien mueble a título gratuito o sin precio determinado, realizada por una empresa domiciliada a favor de una persona natural que no realiza actividad empresarial, no se encuentra comprendida en el inciso h) del artículo 28 de la Ley del IR, no corresponde que el cedente reconozca una renta a valor de mercado. Ello se debe a que el artículo 32, al ser únicamente una regla de valorización, requiere como condición previa que la operación esté gravada con el impuesto, lo cual no ocurre en este supuesto.

Ahora bien, con el objetivo de elegir una de las posturas desarrolladas anteriormente, corresponde determinar el verdadero alcance o sentido del artículo 32 de la Ley del IR. Para tal efecto, a continuación, utilizaremos los métodos de interpretación:

- Interpretación literal¹¹

El texto del primer párrafo del artículo 32 de la Ley del IR establece lo siguiente:

En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, **el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado,** sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT **procederá a ajustarlo** tanto para el adquirente como para el transferente. (El subrayado y énfasis es nuestro)

La norma hace referencia expresa al “valor asignado”, lo que permite concluir, desde una lectura estrictamente literal, que su finalidad es ajustar el valor de las operaciones civiles o comerciales para que se alineen con el valor de mercado. En este sentido, el artículo 32 no regula la imputación de rentas en casos de prestación de servicios gratuitos, ya que no contempla la generación de renta en ausencia de una contraprestación pactada. Su aplicación se limita a la valorización de operaciones que ya han sido previamente calificadas como gravadas por el impuesto.

¹¹ Este método se enfoca en analizar el lenguaje utilizado en la redacción de la norma y, para tal efecto, se considera la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras. Resulta importante señalar que se emplea el método literal para determinar el significado de las normas, ya que proporciona el primer nivel de comprensión de su contenido. Sumado a ello, algunos intérpretes refuerzan la aplicación de este método con el apotegma “no hay que distinguir donde la ley no distingue” (Rubio, 2003, pp. 134-135).

- Interpretación histórica¹²

Según la Exposición de Motivos de la Ley No. 28655, normativa que modificó el artículo 32 de la Ley del IR, “[d]e la redacción del primer párrafo del artículo 32° de la LIR fluye que actualmente se ajustan a valor de mercado las transferencias de bienes a cualquier título (oneroso o gratuito) así como las prestaciones de servicios” (Congreso de la República del Perú, 2005, p.10) (El subrayado es nuestro).

En ese sentido, del contexto histórico indicado en la Exposición de Motivos se puede observar que el artículo 32 es solo una norma de valoración y que en ningún extremo establece la imputación de rentas por la prestación de servicios gratuitos.

- Interpretación *ratio legis*¹³

La finalidad del artículo 32 de la Ley del IR es garantizar la correcta determinación de la base imponible, evitando prácticas que distorsionen el valor real de las operaciones mediante sobrevaluación o subvaluación. De este modo, la norma actúa como una herramienta de control para evitar la erosión de la base imponible.

En consecuencia, la *ratio legis* del artículo 32 no es crear supuestos gravados ni imputar rentas fictas, sino cuantificar operaciones que ya se encuentran gravadas por otras disposiciones legales.

- Interpretación sistemática¹⁴

Dado que las disposiciones tributarias no deben interpretarse de forma aislada, sino como parte de un sistema normativo coherente, corresponde aplicar el método de interpretación sistemática (i) por comparación con otra norma y (ii) por ubicación de la norma.

¹² Según la opinión de Obregón, este método consiste en buscar el significado de la norma mediante la revisión de sus antecedentes jurídicos o del contexto por la cual fue promulgada, es decir, considerando la intención del legislador al crearla. El fundamento de este enfoque radica en que toda norma tiene una intención específica, la cual guía la interpretación de la norma. Por tanto, se deben utilizar diversos instrumentos para descubrir esa intención, como las exposiciones de motivos, las ponencias de los legisladores o juristas, los antecedentes que llevaron a la ley, los proyectos y los considerandos (2011, pp. 361-375).

¹³ Según Ruiz, el método *ratio legis* considera las razones o factores por las cuales se emitió la norma. Una de estas razones está relacionada con la causa que motivó su creación, mientras que la otra tiene que ver con el propósito o la finalidad que persigue la norma (2021, p. 159).

¹⁴ Este método parte del presupuesto de que ninguna norma jurídica constituye un mandato aislado, sino que forma parte de un sistema normativo estructurado e interrelacionado. En consecuencia, la interpretación de una disposición legal no debe realizarse de manera aislada, sino en armonía con otras normas del mismo ordenamiento jurídico que regulen materias similares o complementarias. Este método presenta dos tipos: (i) por comparación con otra norma y (ii) por ubicación de la norma. Respecto del primero, según Rubio (2009, pp. 242-243), consiste en aclarar “qué quiere decir la norma” atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están explícitamente expresados en ella. En relación con el método sistemático por ubicación de la norma, se trata de determinar el significado de la norma aplicando los principios, conceptos, elementos y/o contenidos propios del grupo o conjunto normativo en el que dicha norma se encuentra ubicada. Así, como indicaba Miguel Reale (1984, p. 218), ninguna disposición legal está aislada de las demás; cada artículo de la ley está dentro de un capítulo, y este dentro de un título, el cual se ubica dentro de un libro, por lo que siempre se debe interpretar la ley conforme con el sistema

En base al método de interpretación sistemático por ubicación de la norma, se debe considerar lo establecido en el segundo y tercer párrafo del mismo artículo 32 de la Ley del IR:

Para los efectos de la presente Ley se considera valor de mercado (...)

Mediante decreto supremo se podrá establecer el valor de mercado para la transferencia de bienes y servicios distintos a los mencionados en el presente artículo.

De lo anterior, se puede apreciar de la lectura conjunta de las disposiciones citadas que el artículo 32 de la Ley del IR está orientado exclusivamente a establecer criterios de valorización de operaciones previamente gravadas, sin regular la imputación de rentas en casos de servicios prestados sin contraprestación.

Respecto del método de interpretación sistemático por comparación, deben considerarse las siguientes disposiciones:

- El inciso a) del artículo 19 del Reglamento de la Ley del IR prevé que:

(...) se considera valor de mercado del servicio el que normalmente se obtiene en condiciones iguales o similares, en los servicios onerosos que la empresa presta a terceros no vinculados (...). Tratándose de servicios prestados a partes vinculadas, será de aplicación lo dispuesto en la metodología de precios de transferencia.

- El inciso d) del artículo 1 de la Ley del IR prevé que las rentas imputadas se establecen en la Ley.
- Solo determinados artículos de la Ley del IR prevén expresamente la imputación de rentas (e.g., artículo 23 por renta ficta de primera categoría, artículo 28 por cesión de bienes muebles, artículo 31 por retiro de bienes, entre otros).

A partir de esta comparación normativa, se observa que el reglamento únicamente hace referencia a la valorización de servicios, sin establecer la imputación de renta en caso de servicios gratuitos. Asimismo, la Ley del IR exige que las rentas imputadas estén reguladas de manera expresa, lo cual se refleja en artículos específicos que contemplan supuestos gravados.

En aplicación del método sistemático, resulta evidente que el artículo 32 de la Ley del IR contiene exclusivamente una regla de valorización de operaciones, y que solo determinadas disposiciones prevén la generación de rentas imputadas. Sostener que el artículo 32 permite imputar rentas por operaciones gratuitas

implicaría, además de vulnerar el principio de legalidad tributaria, realizar una lectura asistemática y antitécnica, contraria al diseño normativo del impuesto, y que deja sin contenido los artículos que sí regulan expresamente supuestos gravados.

De la aplicación de los métodos de interpretación, se concluye que el alcance del artículo 32 de la Ley del IR se limita exclusivamente a la cuantificación o ajuste al valor de mercado de actividades o transacciones civiles o comerciales previamente gravadas. En consecuencia, la imputación de rentas por la prestación de servicios gratuitos no se encuentra regulada en este artículo.

Por lo tanto, sostenemos que la segunda posición —según la cual el artículo 32 constituye únicamente una norma de valoración de operaciones gravadas— es la interpretación correcta.

En ese sentido, si la cesión temporal gratuita de bienes por parte de una empresa a favor de una persona natural que no realiza actividad empresarial se encuentra fuera del alcance del inciso h) del artículo 28 de la misma Ley, no corresponde imputar renta alguna bajo el artículo 32. Ello se debe a que esta disposición solo regula la valorización o cuantificación de actividades o transacciones previamente gravadas de forma expresa por la Ley.

En ese marco, interpretar que el artículo 32 de la Ley del IR contiene una regla de imputación de renta y, por tanto, resulta aplicable a la cesión temporal gratuita de bienes por parte de una empresa a favor de una persona natural que no realiza actividad empresarial, implicaría crear un supuesto de imposición no previsto por la ley.).

Sin perjuicio de lo anterior, considerando que existen pronunciamientos tanto de la SUNAT como del Tribunal Fiscal que se alinean con la primera postura, es probable que la Administración Tributaria impute a una empresa una renta por la cesión temporal gratuita de un bien mueble a favor de una persona natural, tomando como base legal el artículo 32 de la Ley del IR, situación que incluso podría ser confirmada por el Tribunal Fiscal. Por ello, el cedente deberá evaluar si le resulta más conveniente impugnar la decisión de la SUNAT o reconocer la renta imputada. Esta decisión debe considerar que adoptar una posición contraria a la de la Administración Tributaria podría generar controversias fiscales, litigios y costos adicionales para la empresa.

c) Aspectos a considerar para la deducibilidad de gastos

El IR tiene como objetivo gravar la capacidad contributiva reflejada en la generación de renta, utilidad o rédito. Para ello, es fundamental no solo permitir la deducción de costos (costo computable), sino también

de gastos¹⁵ (e.g., erogaciones, desembolsos, egresos y/o esfuerzos económicos) relacionados con actividades generadoras de rentas afectas al impuesto.

En tal sentido, la deducibilidad de los gastos es crucial para determinar la renta neta, puesto que así se garantiza que el sistema tributario sea justo y equitativo, es decir, “que el pago del IR responda a la real capacidad económica del contribuyente” (Fernández, 2005, p. 55).

Bajo esta premisa, a continuación, se analizará el alcance de la deducibilidad de gastos bajo el principio de causalidad y la regla específica prevista en el inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR.

j) Deducibilidad de gastos bajo el principio de causalidad

Los gastos son deducibles en la medida en que se alineen con el principio de causalidad, es decir, siempre que exista una relación necesaria entre los gastos incurridos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente empresarial que la produce.

Este principio de causalidad se encuentra consagrado en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR, el cual dispone lo siguiente:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría¹⁶ 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 esta ley. (El subrayado es nuestro)

De la citada disposición, se desprende que todos aquellos gastos que sean necesarios para generar renta neta de tercera categoría¹⁷ (es decir, gravada con el IR) son deducibles en la determinación del IR de tercera categoría¹⁸.

¹⁵ Los gastos no se encuentran definidos en la normativa tributaria; no obstante, según Picón, califican como “las disminuciones en beneficios económicos durante el periodo contable, producidas en forma de salidas o agotamiento (desuso) de activos o generación de pasivos. Produce a su vez, decrementos en el patrimonio que son de naturaleza distinta de las distribuciones hechas por los socios” (2021, p. 89).

Por otro lado, en el párrafo 70 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros los gastos son definidos como “decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto”.

En ese sentido, en nuestra opinión, consideramos que los gastos son erogaciones, desembolsos, egresos y/o esfuerzos económicos –que generan un pasivo y/o un decremento en la determinación del patrimonio neto de la empresa– relacionados directa o indirectamente con el giro del negocio, en búsqueda y/o generación de rentas.

¹⁶ Son rentas de tercera categoría, las rentas de fuente peruana generadas por sujetos que realizan actividad empresarial, conforme con los artículos 9, 10, 11, 12, 22 y 28 de la Ley del IR.

¹⁷ Conforme con los artículos 20 y 37 de la Ley del IR, la renta neta se determina de la siguiente manera: el ingreso bruto se reduce con descuentos, bonificaciones y devoluciones para obtener el ingreso neto. A partir de este ingreso neto, se deduce el costo computable (costo de adquisición, producción o ingreso al patrimonio) correspondiente para determinar la renta bruta. Posteriormente, para calcular la renta neta, se deducen de la renta bruta los gastos que sean causales o que se consideren deducibles por disposición expresa de la normativa.

¹⁸ Cabe advertir que sin bien no es objeto de análisis del presente Informe de TSP, resulta relevante comentar que además de que el gasto sea necesario (causal), se deberá cumplir con el criterio de generalidad, normalidad, razonabilidad y

Nótese que nuestra Ley del IR reconoce el principio de causalidad al referirse a que los gastos son deducibles cuando son “necesarios” para generar renta gravada o para mantener la fuente que la genera.

Efectivamente, en la Resolución No. 01004-9-2020, el Tribunal Fiscal indicó lo siguiente respecto la deducibilidad del gasto que es necesario: “a fin que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad en cada caso” (2020, p. 2).

Ahora, cabe indicar que si bien el legislador no ha establecido un desarrollo sobre si el principio de causalidad debe interpretarse de manera restrictiva o amplia, la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema han emitido los siguientes pronunciamientos a favor del sentido amplio de este principio, respectivamente:

Informe No. 026-2014-SUNAT/5D0000

(...) se permite la deducción de gastos que guardan relación causal con la generación de renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad, en tanto el gasto no se encuentre limitado o prohibido por ley; debiendo entenderse la deducibilidad de tales gastos bajo una concepción amplia.

Cabe precisar, que el gasto es deducible incluso si no se llega a generar rentas, pues lo que importa no es la efectividad sino su potencialidad. (2014, p. 2-3) (El subrayado es nuestro)

Resolución del Tribunal Fiscal No. 05151-11-2018

(...) el principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva, sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no sólo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, (...). Asimismo este Tribunal en la Resolución N° 03625-10-2014 ha admitido que los gastos indirectos, sean estos de carácter efectivo o potencial, cumplen con el principio de causalidad. (2018, p.7) (El subrayado es nuestro)

Sentencia de Casación No. 22416-2021-Lima

proporcionalidad, sin perjuicio de aquellos requisitos y/o condiciones que establezca la normativa o jurisprudencia, como la bancarización, fehaciencia, devengo, entre otros.

(...) el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad. (2023, p. 30)

Por otro lado, la doctrina señala que la concepción amplia del principio de causalidad se refleja con la admisión de la deducibilidad de gastos indirectos o destinados a generar una potencial renta.

Sobre el gasto indirecto, según Ramos, este es deducible “porque, a pesar de no ser normal, usual, habitual, (...) o inherente, se entiende que la erogación es razonable, conveniente, lógica, o justificada para la consecución del beneficio obtenido o tan siquiera buscado” (2013, p. 2)¹⁹²⁰. En nuestra opinión, un gasto es indirecto cuando, a pesar de no estar vinculado estrictamente con una operación gravada con el IR, resulta ser esencial para el negocio, como es el caso del pago del alquiler de oficinas administrativas.

En relación con la generación potencial de renta gravada, Ortega y Pacherras sostienen que el gasto no necesariamente debe provocar una renta en sí, ya que “basta con que el mismo haya sido destinado a generar ingreso; es decir que al momento de haber incurrido en el mismo, la intención haya sido generar ingreso” (2016, p. 315). En ese sentido, el gasto con incidencia en la generación potencial de renta se ejemplifica con la publicidad que efectúa una empresa para que las personas tengan interés en comprar sus productos; si bien este gasto no garantiza que vaya a aumentar el volumen de ventas, esto potencialmente podría ocurrir.

Sobre la base de los criterios de la Administración Tributaria, del Tribunal Fiscal, de la Corte Suprema y de la perspectiva de la doctrina, nuestro ordenamiento jurídico tributario ha adoptado una concepción amplia del principio de causalidad. En este marco, los gastos deducibles para la determinación del IR empresarial no se limitan únicamente a gastos que estén vinculados de forma directa con la generación de rentas gravadas o que de manera efectiva siempre deban generar dichas rentas, sino también incluyen gastos que indirectamente estén relacionados con las actividades empresariales gravadas con el impuesto (Blas, 2022, p. 21) o que tengan como objetivo generar una potencial renta gravada.

¹⁹ En la misma línea, Arias, Abril y Villazana indican que “para que un gasto sea deducible en la determinación de la renta neta no necesariamente tiene que estar relacionado de forma directa con la actividad empresarial o el negocio que se desarrolla, sino que el vínculo o la relación puede darse de modo indirecto, pero siempre dirigida a la generación de rentas o al mantenimiento de fuente, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en relación con la actividad del contribuyente” (2015, p. 16).

²⁰ Nótese que, cuando hablamos de gastos indirectos, no nos referimos a la deducibilidad de gastos destinados a rentas no gravadas que inciden posteriormente en la generación de rentas gravadas, sino a gastos que se relacionan con la actividad generadora de renta gravada, aunque no tengan una incidencia directa en la operación que produce la renta. Por ello, cabe destacar que, en el caso de los gastos indirectos, estos son deducibles siempre que se destinen desde el primer momento a actividades que generan rentas gravadas; por lo tanto, si los gastos indirectos se destinan a una operación que genera renta no gravada, no serán deducibles.

De acuerdo con lo anterior, “es posible hablar de relaciones de causalidad efectivas directas e indirectas, y también de relaciones de causalidad potenciales directas e indirectas”. Así, “mientras más indirecta y más potencial es la causalidad, más subjetivo será su grado de conexión y, consecuentemente, más fuerte debe ser la acreditación y la fehaciencia” en comparación a los gastos con incidencia directa y efectiva en la generación de renta (Ramos, 2013, p.2)²¹.

Sumado a lo anterior, resulta importante indicar que, en nuestra opinión, desde el primer momento en que la empresa incurre en el gasto (ya sea que tenga incidencia directa, indirecta, efectiva o potencial en la generación de renta), se debe determinar su destino a una operación gravada, independientemente de que se haya devengado o no.

Adicionalmente, cabe señalar que los gastos pueden tener una incidencia temporal inmediata o mediata respecto de la generación de renta gravada. El efecto será inmediato cuando la renta gravada se produce en el mismo momento en que se genera gasto; en cambio, será mediato cuando la renta afecta se genera de manera posterior al gasto incurrido.

Ahora, cabe señalar que, para la deducibilidad de gastos bajo el principio de causalidad, se deben considerar los siguientes aspectos:

- Las erogaciones y/o egresos destinados a la prestación de servicios siempre calificarán como gastos para fines del IR

El segundo párrafo del artículo 20 de la Ley del IR prevé que cuando los ingresos “provenzan 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” (El subrayado es nuestro).

Asimismo, el inciso j) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del IR dispone que:

Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente (...), las

²¹ Para un mejor entendimiento, a continuación, se muestra el siguiente cuadro respecto del nivel de prueba que deben afrontar las empresas para acreditar las deducibilidad del gasto:

Modalidades de causalidad del gasto	Nivel de prueba
Gasto indirecto que genera renta potencial	Muy intenso
Gasto indirecto que genera renta efectiva	Intenso
Gasto directo que genera renta potencial	Alto
Gasto directo que genera renta efectiva	Promedio

Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento. (El subrayado es nuestro)

De lo expuesto, a diferencia de lo que regula el artículo 20 de la Ley del IR, se observa que en la norma reglamentaria se admite la existencia de un costo computable para servicios prestados a cualquier título. Esto demuestra que hay una contradicción entre la disposición legal y la norma reglamentaria, toda vez que, mientras que el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley del IR solo reconoce la existencia de un costo computable para bienes enajenados, el inciso j) del artículo 11 del Reglamento prevé que los servicios tienen un costo computable.

Sobre esta incompatibilidad en ambas normativas, el Tribunal Fiscal ha sostenido lo siguiente:

Resolución del Tribunal Fiscal No. 04289-8-2015
(Jurisprudencia de Observancia Obligatoria)

(...) se prevé que el costo computable viene dado por el costo de adquisición, el costo de producción, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, conceptos que por sus definiciones legales, se entienden referidos a bienes que pueden enajenarse con o sin modificación y no a servicios (tales como la intermediación financiera o la seguridad brindada a un domicilio), los que constituyen productos no físicos o inmateriales. Por ello, si bien el inciso j) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta hace mención al costo computable de los servicios, dicho concepto no ha sido previsto por el artículo 20° de la Ley. A ello cabe agregar que a diferencia del caso de los bienes, los servicios no pueden ser “enajenados” en el sentido de la transferencia de la propiedad y no tienen título alguno. (2015, pp. 14-15) (El subrayado es nuestro)

Resolución del Tribunal Fiscal No. 08246-8-2015
(Jurisprudencia de Observancia Obligatoria)

En efecto, si bien las empresas prestadoras de servicios incurrir en costos en la actividad que realizan, debe considerarse que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta no ha recogido el concepto de costo de servicios y que el de “costo de producción” ha sido reservado a la producción de “bienes” materiales que deben ser reconocidos como activos dentro de las existencias de un negocio, lo que al igual que en las empresas comercializadoras, no ocurre en el caso de las prestadoras de servicios (...). (2015, p. 11) (El subrayado es nuestro)

Resolución del Tribunal Fiscal 00578-1-2020

(...) dado que los desembolsos materia de reparo por los servicios prestados por la recurrente como costo asociado a la prestación de servicios, según fue verificado por la Administración, no corresponde que dichos desembolsos sean analizados bajo los alcances del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta (...) toda vez que no se está frente al costo computable de bienes que hayan sido enajenados por la recurrente, debiendo analizarse la incidencia de los aludidos desembolsos en la determinación del Impuesto a la Renta según el tratamiento que la ley de dicho tributo dispensa para los gastos. (2020, pp. 8-9) (El subrayado es nuestro)

Resolución del Tribunal Fiscal No. 05258-1-2022

Que de acuerdo con los fundamentos expuestos, si bien las empresas prestadoras de servicios incurren en costos en la actividad que realizan y, en ese sentido, las erogaciones materia de reparo se habrían incurrido según lo afirmado por la recurrente para la prestación de los servicios de telecomunicaciones que brinda a sus clientes, no corresponde que tales erogaciones sean analizadas bajo los alcances del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no se está frente al costo computable de bienes que hayan sido enajenados por la recurrente, debiendo analizarse su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría según el tratamiento que la mencionada ley dispensa para los gastos, lo que comprende tanto las normas que permiten su deducción, como aquellas que establecen limitaciones o prohibiciones para tal efecto. (2022, p. 14) (El subrayado es nuestro)

De acuerdo con los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, aunque el inciso j) del artículo 11 del Reglamento hace referencia al costo computable de servicios, dicho concepto no está regulado en el artículo 20 de la Ley del IR. Por lo tanto, los desembolsos, erogaciones, egresos y/o esfuerzos económicos (que, financieramente, se consideran como costos) destinados a la prestación de servicios, deben considerarse como gastos a efectos del IR²². En consecuencia, dichos gastos podrán ser deducidos al amparo de la concepción amplia del principio de causalidad estipulado en el artículo 37 de la Ley del IR, siempre

²² Similar criterio se ha desarrollado sobre de los intereses que no pueden formar parte del costo computable, según el artículo 20 de la Ley del IR. Al respecto, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal No. 02572-2-2018 estableció que “la Ley del Impuesto a la Renta establece que se excluya del costo del activo adquirido los conceptos referidos a intereses, entendiéndose por estos últimos, tanto los generados por el financiamiento, así como los gastos relacionados a este por lo que deben ser reconocidos como gastos deducibles siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el inciso a) del artículo 37° de dicha ley” (2018, p. 6).

que se cumplan los límites y/o condiciones establecidos en la normativa, de corresponder.

Sin perjuicio de lo señalado en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, para tener una mayor claridad sobre el alcance del segundo párrafo del artículo 20 de la Ley del IR, a continuación, utilizaremos los siguientes dos métodos de interpretación:

- Interpretación literal

En la disposición normativa se establece únicamente que, para determinar la renta bruta en la enajenación de bienes (transferencia a título oneroso), se podrá deducir el costo computable. Ergo, no corresponde que se reconozca un costo computable respecto de servicios prestados a cualquier título.

- Interpretación sistemática

De la revisión sistemática de toda la Ley del IR, no se reconoce que los servicios prestados a cualquier título tengan un costo computable o que les resulte aplicable el artículo 20 de la Ley comentada.

Así, de la aplicación de estos métodos de interpretación, se concluye que el alcance del artículo 20 de la Ley del IR se limita exclusivamente a la deducibilidad del costo computable de bienes que son enajenados, es decir, bienes transferidos a título oneroso²³. En tal sentido, se desprende que la deducibilidad de costos asociados a la prestación de servicios, ya sean a título oneroso o gratuito, está fuera del alcance del artículo referido, por lo que dichos desembolsos o esfuerzos económicos deberán ser tratados como gastos y, por ende, deducidos bajo el principio de causalidad regulado en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR.

Bajo este marco, de interpretarse que el artículo 20 de la Ley del IR contempla la regulación de costos de servicios, se estaría ampliando indebidamente su alcance.

Adicional a lo expuesto anteriormente, en nuestra opinión, no es posible reconocer un costo computable (e.g., costo de producción) de servicios conforme con lo señalado en el inciso j) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del IR, por los siguientes fundamentos:

²³ El artículo 5 de la Ley del IR dispone que “se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades, contribución de bienes en un contrato de asociación en participación y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”.

1. Lo dispuesto en el inciso j) del artículo 11 del Reglamento afecta el principio de reserva de ley establecido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, debido a que los elementos sustanciales de la hipótesis de incidencia, como la determinación de la base imponible (incluyendo la deducibilidad de costos), deben ser regulados por una ley, no por una disposición reglamentaria.
2. Reconocer un costo computable de servicios bajo el inciso j) del artículo 11 del Reglamento contraviene lo estipulado en el artículo 20 de la Ley del IR. Por lo tanto, en virtud del principio de jerarquía normativa²⁴, debe prevalecer lo establecido en la ley, lo que impide el reconocimiento de un costo computable de servicios.
3. El inciso j) del artículo 11 del Reglamento establece que la determinación del costo computable de servicios se realizará de acuerdo con la normativa contable, siempre que no contradiga la Ley del IR. En este contexto, dado que el artículo 20 solo regula el costo computable de bienes enajenados, sería contradictorio aplicar las reglas contables para determinar el costo de servicios.

Sobre la base de todo lo anterior, concluimos que, para fines del IR, los desembolsos, erogaciones, egresos y/o esfuerzos económicos destinados a la prestación de servicios (como la cesión temporal de bienes muebles), ya sea a título oneroso o gratuito, que generen renta gravada, serán deducibles como gastos en virtud del artículo 37 de la Ley del IR, lo cual incluye el cumplimiento de los límites y/o condiciones que se hayan regulado.

- En el supuesto que se considere que el artículo 32 consagra una regla de imputación de renta respecto de servicios prestados a título gratuito, corresponde admitir la deducibilidad de los gastos asociados

Bajo la posición de la Administración Tributaria, aquellos servicios que sean prestados de forma gratuita provocarán la imposición de una renta ficta a valor de mercado, de acuerdo con el artículo 32 de la Ley del IR, en concordancia con el inciso d) del artículo 1 de la misma Ley²⁵.

Por otro lado, como hemos señalado previamente, para fines del IR, los desembolsos, erogaciones, egresos y/o esfuerzos

²⁴ Según el artículo 51 de la Constitución Política del Perú, la norma constitucional prevalece sobre toda norma legal, la ley sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente

²⁵ A pesar de que no estamos de acuerdo con que el artículo 32 de la Ley del IR sea calificado como una regla de imputación de rentas a valor de mercado respecto de servicios que se realizan de forma gratuita, es importante tomar en cuenta cuál sería el impacto fiscal respecto de la deducibilidad de los gastos incurridos, de asumir que este artículo imputa rentas fictas por la prestación gratuito de servicios.

económicos destinados a la prestación de servicios que generen renta gravada son deducibles como gastos.

Asimismo, conforme con la concepción amplia del principio de causalidad, conforme con el artículo 37 de la Ley del IR, los gastos que sean necesarios para la generación efectiva o potencial de renta gravada son deducibles.

En este marco, en nuestra opinión, si se hace una lectura conjunta de (i) la interpretación de la SUNAT sobre que el artículo 32 imputa una renta por la prestación de servicios gratuitos, (ii) los desembolsos incurridos para la prestación de servicios son deducibles como gastos, y el carácter amplio del principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del IR; podemos concluir que los desembolsos, erogaciones, egresos y/o esfuerzos económicos destinados a la prestación de servicios gratuitos que generan renta ficta gravada a valor de mercado deberán ser tratados como gastos deducibles.

Si bien la deducción gastos relacionados con la generación de rentas imputadas puede resultar controvertida, la SUNAT – mediante el Informe No. 000110-2021-SUNAT/7T0000– ha dejado abierta la opción de deducir gastos relacionados con la imputación de rentas bajo el artículo 32 de la Ley del IR. Este pronunciamiento aborda el tema de si, para determinar la renta neta imponible de tercera categoría, una empresa que ha cedido gratuitamente un derecho expectatio, lo cual genera una renta imputada conforme con el mencionado artículo bajo la postura de la Administración Tributaria, puede deducir como gasto la diferencia entre el valor nominal del derecho expectatio y su valor de transferencia. Al respecto, la SUNAT indicó que:

(...) debe tenerse en cuenta que, en el caso de la cesión del derecho expectatio bajo análisis, el valor nominal de este no forma parte del patrimonio de la empresa cedente (pues solo constituye una expectativa de una mayor contraprestación aún no devengada), por lo que la diferencia entre dicho valor nominal (del derecho expectatio cedido) y su valor de transferencia no podría constituir un gasto para dicha empresa, pues tal diferencia no supone una disminución del patrimonio de la empresa cedente.

En consecuencia, en el supuesto bajo análisis y tratándose del ejercicio en que se produjo la cesión del derecho expectatio, respecto a la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría de la empresa cedente, no es deducible como gasto la diferencia entre el valor nominal del

derecho expectatio cedido [a título gratuito] y su valor de transferencia²⁶. (El subrayado es nuestro)

Bajo nuestra opinión, todos los desembolsos, egresos, erogaciones y/o esfuerzos económicos relacionados con la generación de rentas imputadas pueden ser calificados como gastos deducibles.

En efecto, si aplicamos los métodos de interpretación sobre el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR, podemos llegar a esta conclusión:

- Interpretación literal

El primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR dispone que “a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla”.

De esta norma, se observa que se hace referencia a la deducción de gastos que generan renta gravada de forma general, por lo que, en consecuencia, se encuentran dentro de este concepto tanto las rentas reales (provenientes de renta producto o flujo de riqueza) como las rentas imputadas (derivadas de autoconsumos)²⁷.

Por lo tanto, los gastos asociados a rentas imputadas son deducibles, toda vez que “*no hay que distinguir donde la ley no distingue*”²⁸.

- Interpretación *ratio legis*

La *ratio legis* del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR consiste en permitir la deducibilidad de todo gasto vinculado a una actividad que genere renta gravada con el IR, sea esta real, potencial o imputada. Esta regla responde a la finalidad del tributo: gravar la renta neta obtenida por el contribuyente. Dicho objetivo se alcanza no solo reconociendo el costo directamente relacionado con la

²⁶ Similar criterio se estableció en el Informe No. 085-2016-SUNAT/5D0000 se estableció que “toda vez que en el supuesto a que se refiere la presente consulta se genera una renta imputada afecta al Impuesto a la Renta, (...) para la determinación de la renta bruta se deducirá de aquella el costo de construcción de los activos transferidos a título gratuito”. De este Informe, se puede apreciar que la SUNAT admite la deducibilidad del costo de bienes transferidos a título gratuito que genera renta imputada en virtud del artículo 32 de la Ley del IR.

²⁷ Según la opinión de Arias, Abril y Villazana “a efectos de determinar el concepto de renta, la Ley del Impuesto a la Renta ha considerado las teorías de la Renta producto, la teoría de Flujo de riqueza y parcialmente la teoría del Incremento patrimonial más consumo; de ese modo, se desprendería que si la legislación considera que todo beneficio se considera renta, todo desembolso o decremento para producir renta debería considerarse gasto” [y, por ende, ser deducible] (2015, p. 16).

²⁸ De forma indirecta, la SUNAT ha reconocido que las rentas imputadas del artículo 32 de la Ley del IR forman parte del concepto de renta gravada. Por ejemplo, en el Informe No. 000110-2021-SUNAT/7T0000 se estableció que para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría por la cesión gratuita de un derecho expectatio no es deducible como gasto la diferencia entre el valor nominal del derecho expectatio cedido y su valor de transferencia.

generación de ingresos, sino también admitiendo los gastos necesarios para producir, mantener y conservar dicha renta.

Por ello, considerando que la finalidad del IR es gravar la renta neta, y que para tal efecto se admite una concepción amplia del principio de causalidad, los gastos asociados a la prestación de servicios a título gratuito también deben ser deducibles.

- Interpretación sistemática

El primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR establece que son deducibles los gastos que estén asociados a la generación de renta gravada de tercera categoría.

Respecto de las rentas de tercera categoría, conforme con el artículo 22 de la Ley citada, cabe señalar que provienen de operaciones que generan rentas de fuente peruana reguladas en los artículos 9, 10, 11 y 12 de la misma Ley.

En esa línea, para determinar si una renta real (derivada de renta producto o flujo de riqueza) es de fuente peruana, deben cumplirse los criterios objetivos previstos en la normativa. Estos criterios también pueden aplicarse para analizar si las rentas imputadas (originadas en incrementos patrimoniales o autoconsumos) califican como de fuente peruana.

En efecto, como comenta Calle (2023, p. 524), la sola configuración de una renta imputada “no necesariamente se va a alinear a todos los aspectos que la ley ha previsto y que ha pensado a supuestos rentas reales, en suma, se trataría de adecuar el concepto”²⁹.

Ahora, es importante tener en cuenta que existen disposiciones que expresamente imputan rentas de fuente peruana (e.g. el inciso d) del artículo 23 establece que la cesión temporal gratuita de bienes genera renta ficta de primera categoría o el mencionado inciso h) del artículo 28 prevé que la cesión temporal gratuita de bienes conlleva a la imputación de renta de tercera categoría) y también disposiciones de alcance general, como el artículo 26 o, bajo la perspectiva de la SUNAT, el artículo 32, que pueden imputar rentas de fuente peruana o extranjera, lo cual dependerá de la aplicación coordinada de los artículos 9, 10, 11 y 12 de la Ley del IR.

²⁹ “En el mismo ejemplo de la presunción de intereses por préstamos gratuitos cuando la ley menciona que será renta de fuente peruana las rentas “producidas” por capitales, intereses, debería interpretarse que cuando nos referimos a rentas presuntas o fictas (rentas imputadas) ya se debe considerar aplicable, y tan solo quedaría por analizar el criterio de que el capital esté colocado o utilizado en el país (situación que si se podría cumplir) o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado (situación que en rentas presuntas o fictas o se podría cumplir)” (Calle, 2023, p. 524).

En tal sentido, por ejemplo, la renta imputada por la cesión temporal gratuita de bienes de propiedad de una empresa, conforme con el artículo 32 de la Ley del IR, será de fuente peruana y, por ende, de tercera categoría, en la medida que dichos bienes se encuentren en el país, según la regulación del inciso b) del artículo 9 de la Ley del IR.

Bajo este marco, si dicha cesión (que en realidad es un servicio gratuito) genera una renta imputada de tercera categoría, los gastos asociados deben ser deducibles.

Por otro lado, cabe resaltar que, si el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR admite la deducibilidad de gastos vinculados a actividades que generan renta gravada conforme a los incisos a), b) y c) del artículo 1, resulta razonable que también se deduzcan los gastos relacionados con operaciones que originan una renta imputada en virtud del inciso d) del mismo artículo.

Finalmente, también se debe tener en cuenta que en el artículo 44 de la Ley del IR no se ha prohibido de forma expresa que los gastos asociados a rentas imputadas no sean deducibles.

Siendo así, bajo los métodos de interpretación aplicados, consideramos que el alcance del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR comprende la deducibilidad de los gastos destinados a la generación de rentas imputadas.

En consecuencia, si se adopta la posición de la SUNAT según la cual los servicios gratuitos generan una renta imputada conforme con el artículo 32, corresponde que todos los desembolsos, erogaciones, egresos y esfuerzos económicos vinculados a la prestación de dichos servicios sean calificados como gastos deducibles.

Por último, es importante destacar que algunos podrían sostener que, tratándose de rentas imputadas, no corresponde la deducción de los gastos incurridos. Sin embargo, a nuestro juicio, esta postura resultaría insostenible, pues el primer párrafo del artículo 37 recoge una concepción amplia del principio de causalidad; las rentas fictas califican igualmente como rentas gravadas de tercera categoría (al cumplirse uno de los supuestos de fuente peruana); y, además, no existe disposición expresa que prohíba la deducción de gastos vinculados a la generación de rentas imputadas.

Sobre la base de lo desarrollado en este acápite podemos resumir lo siguiente:

- El primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR regula el principio de causalidad desde una perspectiva amplia, por lo que serán deducibles todos los gastos que tengan incidencia directa, indirecta, efectiva y/o potencial en la generación de renta real o ficta.
- Los desembolsos, erogaciones, egresos y/o esfuerzos económicos que estén destinados a la prestación de servicios que generan renta gravada son gastos deducibles.
- Si bajo la posición de la SUNAT la prestación de servicios gratuitos provoca la imputación de una renta bajo el artículo 32 de la Ley del IR, entonces, los desembolsos, erogaciones, egresos y/o esfuerzos económicos que estén destinados a la ejecución de dicho servicio deben ser deducibles como gastos, dado que están asociados con la generación de renta imputada.

ii) Regla específica para la deducibilidad de gastos vehiculares

Según el primer párrafo del inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR, los siguientes gastos sobre vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 utilizados para el desarrollo del giro del negocio —como prestar servicios de taxi, transporte turístico, arrendamiento, entre otros— son deducibles:

- Cualquier forma de cesión en uso: arrendamiento, arrendamiento financiero y otros.
- Funcionamiento³⁰: combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares.
- Depreciación por desgaste.

Por otro lado, en el tercer párrafo del mismo inciso se dispuso que los gastos indicados previamente que recaigan en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 (categorías reguladas), asignados a actividades de dirección, representación y/o administración de la empresa, son deducibles en la medida que cumplan con los siguientes límites y/o condiciones³¹ establecidos en el inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR:

³⁰ Para efectos de nuestro análisis, en el acápite de resultados, los gastos de funcionamiento previstos en la normativa han sido clasificados en dos secciones: gastos por mantenimiento y seguros y gastos por uso diario del vehículo.

³¹ En la Exposición de Motivos de la Ley No. 27804, que incorporó el inciso w) en el artículo 37 de la Ley del IR, la limitación de los gastos vehiculares se debe a que: "Se ha comprobado que las empresas disminuyen su renta neta imponible adquiriendo automóviles de lujo (categorías A4, A3 y A2) para el uso personal de sus directivos o administradores, lo que indebidamente ocasiona que deduzcan el gasto correspondiente a dichos bienes. Como quiera que las características de estos autos no son compatibles con las operaciones que la mayoría de empresas realiza, se constata que no se presenta la relación de causalidad que la ley exige para habilitar la deducción de un gasto" (Congreso de la República, 2002, p. 28) (El subrayado es nuestro).

1. Según el nivel de ingresos netos del ejercicio anterior

Este límite se refiere a que, en virtud del volumen de ingresos netos anuales devengados en el ejercicio anterior, considerando la UIT del ejercicio anterior, se determinará la cantidad o número máximo de vehículos regulados que serán deducibles:

Ingresos netos anuales	No. de vehículos
Hasta 3,200 UIT	1
Hasta 16,100 UIT	2
Hasta 24,200 UIT	3
Hasta 32,300 UIT	4
Más de 32,300 UIT	5

Cabe mencionar que de los ingresos netos anuales del ejercicio anterior se debe excluir los ingresos de la enajenación de activos fijos y de operaciones que no sean habituales en el giro del negocio.

2. Según el costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio del vehículo de la categoría regulada

Este segundo límite se refiere a que el costo de adquisición o el valor de ingreso al patrimonio del vehículo no puede ser superior a 26 UIT.

Para ello se considera la UIT de la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio y no se tomará en cuenta el IGV de la adquisición³².

3. Según el porcentaje máximo a deducir

Una vez que se haya determinado la cantidad de vehículos que se podrá deducir y que el costo de estos bienes no supera las 26 UIT, corresponde determinar el porcentaje máximo de los gastos de cesión en uso y de mantenimiento que son deducibles.

Para tal efecto, se deberá realizar el siguiente cálculo:

$$\% = \frac{\text{No. de vehículos de las categorías reguladas que son deducibles}}{\text{No. de vehículos de propiedad o en posesión de la empresa}}$$

Ahora bien, para que resulten aplicables estos límites y/o condiciones respecto de los gastos de cesión en uso, mantenimiento y depreciación establecidos en el tercer párrafo del

³² Según el Informe No. 126-2013-SUNAT/4B0000, el límite del costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio también resulta aplicable a los vehículos en arrendamiento (SUNAT, 2013, p. 3). Por lo tanto, se deberá considerar que el costo de adquisición del vehículo del arrendador no haya superado las 26 UIT.

inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR, se deben cumplir con dos aspectos:

- ✓ Que sean vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 (categorías reguladas) y
- ✓ sean destinados a actividades de dirección, representación y/o administración de la empresa³³.

En ese marco, a fin de determinar la aplicación de los límites y/o condiciones del tercer párrafo del inciso w) artículo 37 de la Ley del IR, corresponde identificar el alcance respecto de qué comprende “vehículos de las categorías reguladas” destinados a “actividades de representación, dirección y administración”, mediante la utilización de los métodos de interpretación:

- Interpretación literal

En relación con los vehículos de las categorías reguladas, como se observa, no se puede hacer una lectura literal de estas categorías, toda vez que no es posible determinar el significado gramatical de los términos utilizados (A2, A3, A4, B1.3 y B1.4)³⁴.

Por otro lado, considerando que el inciso w) de la Ley del IR y el inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR no establecen una definición respecto de las actividades de dirección, representación y/o administración, la SUNAT —a través del Informe No. 097-2013-SUNAT/4B0000— ha indicado las siguientes definiciones en virtud de una lectura literal de estos términos:

³³ Nótese que estas labores de dirección, representación y/o administración deben estar asociadas al negocio de la empresa que genera renta gravada.

³⁴ Cabe preciar que si bien estas categorías están determinadas en el inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR, la remisión a esta disposición reglamentaria involucrará una interpretación sistemática.

Actividad	Definición
Dirección	(...) facultad de impartir órdenes e instrucciones, de acuerdo con las necesidades de la empresa, para que ésta pueda cumplir con sus fines. Esto implica, necesariamente, la facultad de organizar económica, estructural y técnicamente la empresa. (2013, p. 3)
Representación	(...) institución jurídica que posibilita la actuación de una persona, llamada representado, por medio de otra, llamada representante, que manifiesta una voluntad en nombre de la primera con eficacia jurídica. (2013, p. 3)
Administración	(...) la administración es entendida como el proceso de diseñar y mantener un medio ambiente en el que las personas, trabajando en equipo, alcancen con eficiencia metas seleccionadas para la consecución de las metas de la empresa; y que las funciones administrativas implican el ejercicio de funciones de planeación, organización, integración de personal, dirección y control. (2013, p. 2)

En relación con este punto, se puede concluir que la actividad de dirección implica la facultad de impartir órdenes e instrucciones; la representación, entendida como la actuación en nombre de un representado; y la administración, que abarca el ejercicio de la organización, integración, dirección y control de las actividades de la empresa.

- Interpretación sistemática

En virtud de la interpretación sistemática por comparación del inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR con el inciso r) del artículo 21 del Reglamento —ambas disposiciones referidas a la deducibilidad del gasto vehicular objeto de análisis— podemos determinar los vehículos de las categorías reguladas en función de las siguientes características establecidas:

Categoría	Característica
A2	De 1 051 a 1 500 cc.
A3	De 1 501 a 2 000 cc.
A4	Más de 2 000 cc.
B1.3	Camionetas, distintas a pick-up y sus derivados, de tracción simple (4x2) hasta de 4 000 Kg. de peso bruto vehicular.
B1.4	Otras camionetas, distintas a pick-up y sus derivados, con tracción en las cuatro ruedas (4x4) hasta de 4 000 Kg. de peso bruto vehicular.

Por otro lado, si consideramos el Decreto Supremo No. 058-2003-MTC (en adelante, “Reglamento de Vehículos”), podemos entender que las categorías reguladas se clasifican en dos aspectos:

En razón al motor térmico del vehículo (categorías A2, A3 y A4)	En razón a la tracción y peso bruto vehicular (categorías B1.3 y B1.4) ³⁵
Referido a vehículos que tienen motor térmico cuya cilindrada es expresada en centímetros cúbicos (cc).	Referido a camionetas distintas a pick -up y sus derivados, que tienen determinada tracción y peso, independientemente de que funcionen mediante motor térmico o motor eléctrico.

En consecuencia, se puede apreciar de la lectura sistemática del inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR, del inciso r) del artículo 21 del Reglamento y del Reglamento de Vehículos que las categorías A2, A3 y A4 se refieren a vehículos que cuentan con un motor térmico. Por otro lado, las categorías B1.3 y B1.4 se refieren solo a camionetas distintas a pick-up y sus derivados, que tienen determinada tracción y peso, sin que importe el tipo de motor que tengan.

En base a los métodos de interpretación aplicados sobre el tercer párrafo del inciso w) del referido artículo, en nuestra opinión, el campo de aplicación de los límites y/o condiciones a los gastos de cesión en uso, mantenimiento y depreciación se refiere única y exclusivamente a:

- ✓ Vehículos (i) que cuenten con un motor térmico correspondiente a la categoría A2 (de 1,051 a 1,500 cc.), A3 (de 1,501 a 2,000 cc.) o A4 (más de 2,000 cc.) o (ii) que tengan tracción y peso vehicular correspondiente a la categoría B1.3 (tracción simple (4x2) hasta de 4,000 Kg. de peso bruto) o B1.4 (tracción en las cuatro ruedas (4x4) hasta de 4,000 Kg. de peso bruto), con exclusión de los pick-up y sus derivados y sin que importe en estas dos últimas categorías si el motor es térmico o eléctrico;
- ✓ Destinados a impartir órdenes e instrucciones (dirección), realizar actuaciones en nombre de un representado (representación) u organizar, dirigir y controlar la empresa (administración).

Por tanto, no resulta procedente aplicar los límites y/o condiciones a la deducibilidad de gastos que recaen sobre vehículos distintos a los comprendidos en las categorías reguladas, o que, perteneciendo a dichas categorías, no se destinan a actividades de dirección, representación y/o administración, sino a fines distintos.

³⁵ Nótese que, de acuerdo con el Exposición de Motivos del Reglamento de Vehículos, para definir las categorías B1.3 y B1.4 se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 6 del Decreto Supremo No. 050-84-ITI-IND.

Bajo este marco, entonces **¿qué sucede con los gastos que recaen sobre vehículos que no pertenecen a una categoría regulada o, perteneciendo a alguna categoría, su uso no está destinado a actividades de dirección, representación y/o administración de la empresa?**

Al respecto, considerando que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley citada consagra el principio de causalidad desde un carácter amplio, si los gastos vehiculares recaen en vehículos que no están dentro de las categorías reguladas o que, estando en el marco de alguna de estas categorías, son utilizados para actividades distintas a dirección, representación o administración, serán deducibles siempre y cuando resulten ser necesarios para generar directa, indirecta, efectiva y/o potencialmente renta gravada real o ficta.

En efecto, cierto sector de la doctrina indica que los gastos sobre vehículos de categorías no reguladas “NO se encuentran comprendidos en los alcances del inciso w) del artículo 37 (...), por tanto, su deducción procederá en la medida que dichos desembolsos respondan al Principio de Causalidad” (Ortega & Pacherras, 2016, p. 417).

En la misma línea, la SUNAT, en su Informe No. 007-2003-SUNAT/2B0000, ha indicado que:

(...) los gastos incurridos en unidades vehiculares clasificadas en categorías diferentes a las citadas en el literal w) (...) serán deducibles en la medida que se acredite la relación de causalidad de dichos gastos con la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente³⁶. (2003)

De lo expuesto, no cabe duda de que aquellos gastos vehiculares que recaigan en vehículos que no pertenezcan a las categorías reguladas o, perteneciendo a las categorías reguladas, no son destinados a actividades de dirección, representación o administración, serán deducibles siempre que sean necesarios para generar renta gravada.

3.5.2. Utilización del IGV como crédito fiscal

a) *Naturaleza del IGV*

El IGV se caracteriza por ser un impuesto indirecto, debido a que el sujeto que soporta la carga económica del impuesto no es el proveedor contribuyente, sino el consumidor final del bien o servicio. Esto se debe a que, como indica Ruiz:

³⁶ Similar criterio se sigue en el Informe No. 000046-2024-SUNAT/7T0000.

Del bolsillo de la persona natural sale un monto (18) por concepto de IGV que entrega a la empresa (supermercado). Luego esta compañía transfiere parte de este monto al Estado. Como se aprecia, la persona natural paga el impuesto al Estado por intermedio de la empresa.

Desde el punto de vista económico el sujeto que soporta la incidencia o afectación del impuesto es la persona natural, toda vez que de su bolsillo sale el dinero para el pago del impuesto. Por otra parte, desde la perspectiva legal, el deudor-en calidad de contribuyente- más bien es la empresa o supermercado en la medida que para la ley tributaria resulta que es la compañía la que tiene que cumplir con la conducta de pago del impuesto ante el Estado. (2021, p. 21) (El subrayado es nuestro)

El efecto del carácter indirecto del IGV es que sea un impuesto trasladable, lo cual, de acuerdo con Luque y Ramos, las empresas “se ven en la necesidad de trasladarlo a través del precio de los bienes y servicios, consiguiendo de este modo que el consumidor final resulte siendo el sujeto incidido con la carga económica del impuesto”³⁷ (2016, p. 178).

Lo anterior se encuentra expresamente regulado en el tercer párrafo del artículo 38 de la Ley del IGV, en el cual se dispone que “[e]l comprador del bien, el usuario del servicio (...) están obligados a aceptar el traslado del Impuesto”.

De lo expuesto, se desprende que el IGV, al ser de carácter indirecto y, por ende, trasladable, el sujeto que paga el impuesto a la Administración Tributaria –a diferencia del IR– es un sujeto distinto de quien soporta finalmente la carga económica del tributo: el contribuyente que paga el IGV es la empresa que vende bienes o presta servicios y el afectado económicamente con el impuesto es el consumidor final.

Por otro lado, cabe resaltar que el IGV, regulado en otras legislaciones bajo el nombre de “Impuesto al Valor Agregado (IVA)”, es un tributo que afecta la capacidad contributiva manifestada a través del consumo de bienes o servicios, dado que “[l]a persona que compra bienes, servicios, etc., tiene capacidad contributiva, de tal manera que posee cierta aptitud económica para financiar las actividades del Estado vía el pago del IGV” (Ruiz, 2021, p. 20)³⁸.

³⁷ En la misma línea, en la Resolución No. 07280-10-2019, el Tribunal Fiscal indicó que el IGV es de naturaleza trasladable cuando “a través del crédito fiscal el sujeto que realiza operaciones gravadas con el impuesto General a las Ventas recupera el tributo que le fue trasladado en la etapa anterior y solo ingresa al fisco la parte correspondiente al valor agregado de las operaciones que realizó (trasladado a su adquirente), pues quien asumirá el total del impuesto será el consumidor final” (2019, p. 4) (El subrayado es nuestro).

³⁸ El profesor Walker Villanueva indica que el IGV tiene cierta particularidad al momento de tener como objeto el consumo como manifestación de capacidad económica: “El IGV es un impuesto que se exige con ocasión del consumo de bienes y servicios por los ciudadanos. Se entiende que el ciudadano exterioriza una capacidad económica a través de dicho consumo. El consumo de bienes y servicios es la capacidad económica (la capacidad contributiva) que se pretende gravar con el

No obstante, es importante tener en cuenta lo indicado por el Tribunal Fiscal, en su Resolución No. 08680-8-2017, en el que se estableció:

Que dentro del esquema elegido por nuestra legislación para gravar el consumo, se ha optado por una imposición sobre el valor agregado cuyo esquema ha sido diseñado para que el Estado recaude el importe del tributo sobre el consumo final, pero no en un solo acto sino por etapas, empleando para ello el mecanismo del “crédito fiscal” o “impuesto contra impuesto”. (2017, p. 5) (El subrayado es nuestro)

En este sentido, aunque el IGV tiene como objetivo afectar la capacidad contributiva manifestada en el consumo, este propósito se logra al gravar el valor agregado en cada etapa del proceso de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios, hasta llegar al consumidor final³⁹. De esta manera, la recaudación del IGV se lleva a cabo a lo largo de todo este ciclo económico, recayendo la carga tributaria sobre el consumidor final.

Ahora bien, en nuestra opinión, el carácter indirecto y trasladable del IGV y su finalidad de gravar el consumo final se asocia con el principio de neutralidad⁴⁰, el cual se refiere a que “los contribuyentes o deudores tributarios no asumen la carga económica del impuesto, no pagan el impuesto con su propio dinero, sino con el dinero que recaudan o cobran de sus clientes” (Villanueva, 2021, p. 6). Por esta razón, el IGV no afecta el margen bruto de utilidad del empresario

impuesto. (...). Sin embargo, jurídicamente, la hipótesis de imposición que grava la ley no es el consumo que realiza el consumidor final, sino las ventas y servicios empresariales suministrados por las empresas, lo que otorga una cualidad única al IGV, por cuanto la capacidad contributiva que se pretende gravar (el consumo) no constituye el hecho gravado” (2021, p. 12) (El subrayado es nuestro).

³⁹ Sobre el particular, García-Margallo indica que el IVA “[e]s un impuesto que, desde un punto de vista microeconómico, sólo grava el «valor añadido» por cada uno de los agentes del proceso productivo.– La originalidad de esta modalidad impositiva estriba en que aunque el impuesto «se perciba cada vez que un producto o sus elementos constitutivos se vende, no concierne más que al valor añadido en cada fase. La suma de los valores añadidos a los distintos niveles da el precio final del producto, de manera que el total de los gravámenes fiscales establecidos en las diversas fases corresponde al impuesto que habría sido pagado, en el caso de que se percibiera de una sola vez, en el último nivel o fase. El I.V.A. puede considerarse, por tanto, como un impuesto en cascada percibido en varias fases o niveles, desde el punto de vista de su recaudación fraccionada, y como un impuesto percibido a un solo nivel si se considera el importe final abonado». Resumiendo las notas anteriores, puede definirse el Impuesto sobre el Valor Añadido como un impuesto sobre las empresas cuya base imponible coincide con el valor que cada una de ellas agrega a los bienes y servicios adquiridos de otras empresas” (1985, p. 43) (El subrayado es nuestro).

⁴⁰ En efecto, dado que el IGV es un impuesto indirecto, trasladable al consumidor final de bienes o servicios, se entiende que el verdadero afectado con este tributo es el consumidor, quien asume la carga económica una vez que el impuesto le ha sido trasladado en la transacción final. Esta estructura está alineada con la finalidad del IGV, que es gravar el consumo final, aplicando el impuesto sobre el valor agregado en cada etapa del proceso de producción, distribución y comercialización de los bienes o servicios.

En este sentido, los proveedores involucrados en el flujo económico no se ven impactados por el tributo, ya que (i) la carga económica del impuesto debe recaer exclusivamente sobre el consumidor final y (ii) la finalidad del IGV es gravar el consumo de este último, no la actividad de los intermediarios que participan en el ciclo económico.

Por ello, en nuestra opinión, tanto el carácter indirecto y trasladable del IGV como su finalidad de gravar el consumo final se respetan siempre que se cumpla con el principio de neutralidad. Es decir, solo si cada proveedor en las fases de producción, distribución y comercialización mantiene una posición neutral desde el punto de vista económico frente al IGV (es decir, no asume financieramente el pago del tributo), el impuesto podrá ser trasladado de manera efectiva hasta la fase final, asegurándose así que realmente se grave el consumo final. En cambio, si en alguna de estas etapas se altera la situación neutral de un proveedor (e.g. se impide la utilización del IGV de compras como crédito fiscal), se quebrará el carácter puro del IGV como impuesto indirecto y trasladable, afectando no solo al consumo final, sino también la actividad económica del fabricante o intermediario.

contribuyente. La neutralidad del IGV se materializa con la utilización del IGV como crédito fiscal (Villanueva, 2021, p. 9).

En atención a este tema, el Tribunal Fiscal, en su Resolución No. 02663-1-2020, se ha pronunciado de la siguiente manera sobre el principio de neutralidad:

Que con relación a que el Impuesto General a las Ventas se sustenta en un principio fundamental denominado «principio de neutralidad», que consiste en que los empresarios que han intervenido a lo largo del ciclo productivo deben recuperar el impuesto asumido en sus compras, ya que no son los consumidores finales y ello se logra a través del ejercicio de su derecho al crédito fiscal de las compras. (2020, p. 5) (El subrayado es nuestro)

Sobre la base del carácter indirecto y trasladable, la finalidad de gravar el consumo final y el principio de neutralidad, el IGV se estructura bajo un sistema plurifásico⁴¹ no acumulativo⁴². El carácter plurifásico significa que, en cada fase de producción, distribución y comercialización, el IGV solo se aplica, en estricto, sobre el valor agregado incorporado al bien o servicio. Por otro lado, en cuanto a lo no acumulativo, el IGV que paga cada proveedor por la adquisición de un bien o la contratación de un servicio no se acumula ni forma parte de su costo⁴³, ya que puede el impuesto utilizarlo como crédito fiscal contra el IGV generado por la venta del bien o la prestación del servicio a favor del siguiente sujeto de la cadena de comercialización. Así, en el sistema plurifásico, el IGV se traslada a cada proveedor de la siguiente fase, quien a su vez lo trasladará al siguiente sujeto, hasta llegar al consumidor final.

Por todo lo expuesto, queda claro que el IGV se caracteriza principalmente por ser un impuesto indirecto, trasladable, que afecta la capacidad contributiva manifestada en el consumo, basado en el

⁴¹ Jarach indica que lo particular del impuesto al valor agregado es “la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente para someterlos al impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores” (1983, p. 739).

⁴² Aparicio, Llaque & Vásquez sostienen que el carácter no acumulativo es “[p]orque la incidencia económica del impuesto en una etapa anterior no se traslada a la subsiguiente como parte del costo y, en consecuencia, se evita el efecto cascada o efecto acumulativo del impuesto (se aplica el impuesto sobre el impuesto previamente pagado)” (2023, p. 19).

Por su parte, Cosciani señala que el IGV “lo pagan las empresas en todas las etapas de la producción en que se coloque. Pero no tiene efectos acumulativos, porque el objeto de la imposición no es el valor total sino el mayor valor (esto es, el valor agregado) que el producto adquiere en cada etapa de la producción, desde las materias primas hasta el producto terminado. Y como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones, como ocurre con el impuesto aplicado al precio final, y a una tasa igual a la del valor agregado” (1969, p. 12) (El subrayado es nuestro).

⁴³ En caso de que no se pueda utilizar el IGV como crédito fiscal, se generará un efecto acumulativo, lo que hará que el impuesto forme parte del costo y, como consecuencia de ello, provoque un aumento en el precio del bien o servicio, el cual deberá ser asumido por el consumidor final. Efectivamente, tal como indica Fenochietto, “[l]a acumulación de impuestos producirá el denominado efecto de piramidación cuando el incremento en el precio final del bien sea superior al impuesto efectivamente ingresado al fisco. Esto se produce cuando los agentes económicos buscan mantener en términos relativos el mismo margen de utilidad respecto de sus costos, los cuales incluyen al impuesto” (2001, 31-32).

principio de neutralidad y estructurado bajo el esquema plurifásico no acumulativo.

b) *Ámbito de aplicación del IGV*

Para fines del presente Informe de TSP nos enfocaremos en la operación relacionada con la prestación de servicios en el país, la cual se encuentra gravada conforme con el artículo 1 de la Ley del IGV.

Bajo esta línea, de acuerdo con el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 del Reglamento de la Ley del IGV, el término servicios se refiere a:

1. Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría (...).

Entiéndase que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado.

Respecto del término “toda prestación”, Maguiña indica que “(...) si acudimos al Código Civil nos encontramos que las obligaciones pueden tener únicamente como objeto una prestación de dar (entregar), de hacer (acción) o de no hacer (omisión)” (1995, p. 93). En ese sentido, “[e]l concepto de prestación en un sentido amplio implica tanto las que consisten en dar o no dar, hacer o no hacer” (Núñez, 1995, p. 86).

Por su parte, Córdova sostiene que “debe entenderse a las obligaciones de dar de naturaleza temporal, esto es que no supongan enajenación, pues tal hipótesis se encuentra gravada bajo el supuesto de venta de bienes” (2004, p. 133). En la misma línea, en el Informe No. 153-2020-SUNAT/7T0000, la SUNAT indicó que califican como servicios las obligaciones de dar que incluya “todo acto por el cual una persona cede temporalmente el uso y/o disfrute de un bien mueble o inmueble a cambio de una retribución” (2020, p. 2).

Bajo este marco, cuando el inciso c) del artículo 3 de la Ley del IGV hace referencia a “toda prestación” en calidad de servicios se debe entender a obligaciones de dar un bien de forma temporal (e.g. cesión en uso de bienes), obligaciones de hacer y obligaciones de no hacer.

Ahora bien, para que la prestación de servicios se encuentre gravada con el IGV se deben cumplir con los siguientes aspectos:

➤ La prestación debe realizarse a favor de otro sujeto

De acuerdo con la opinión de Villanueva, este aspecto se refiere a “la participación de por lo menos dos sujetos en las operaciones sujetas al impuesto” (2021, p. 142).

En el mismo sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01702-2-2020 se estableció que “los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas son aquellos que implican una acción o prestación que una persona realiza a favor de otra” (2020, p. 2).

Siendo ello así, para que un servicio se encuentre gravado con el impuesto se requiere la participación mínima de dos partes: (i) el sujeto que presta el servicio (ii) a favor de otro.

➤ La prestación debe ser a título oneroso

Conforme con Ruiz, “[s]e entiende que una operación es onerosa cuando cada uno de los participantes tienen obligaciones a su cargo. El proveedor del servicio debe cumplir con determinado acto o actuación, mientras que el cliente tiene la obligación del pago de precio” (2021, 62).

Para la SUNAT, según el Informe No. 148-2004-SUNAT/2B0000, “la prestación de servicios efectuada a *título gratuito*, en la medida que no se ha percibido un ingreso o retribución por la misma, no califica como “servicio” para efecto del IGV y, por lo tanto, constituye una operación inafecta de dicho impuesto” (2004)⁴⁴.

Adicionalmente, en el Informe No. 178-2016- SUNAT/5D0000, la SUNAT señaló lo siguiente:

(...) siendo que respecto a la prestación de servicios, se ha concluido que solo se encuentra afecta al IGV la de carácter oneroso, (...), y teniendo en cuenta que el ajuste que realiza SUNAT al valor de la operación procede respecto de operaciones onerosas, se puede concluir que el artículo 42° del citado TUO no resulta aplicable a la prestación de servicios gratuitos independientemente que se trate de operaciones entre partes vinculadas o no, salvo en el caso del supuesto antes mencionado. (2016, p. 3) (El subrayado es nuestro)

De conformidad con lo anterior, se desprende que los servicios deben prestarse a cambio de una retribución o contraprestación (es decir, a título oneroso) para que se encuentren gravados con el IGV.

➤ La retribución o ingreso debe calificar como renta de tercera categoría

⁴⁴ Asimismo, en el Informe No. 009-2004-2B0000 se indicó que “el servicio prestado a título gratuito, es decir, por el que no existe la obligación de abonar una retribución por dicho servicio, no se encuentra comprendido dentro del ámbito de aplicación del IGV” (SUNAT, 2004).

Según el Tribunal Fiscal, en su Resolución No. 01350-1-2006, la renta se categoriza de tercera categoría cuando provenga de la explotación conjunta de los factores de capital y trabajo, o de ganancias derivadas por operaciones con terceros, las cuales son obtenidas en el devenir de la actividad de la empresa (2006, p. 4-5).

Asimismo, el artículo 28 de la Ley del IR establece supuestos que califican como rentas de tercera categoría, dentro de las cuales están, por ejemplo, las derivadas de la cesión de bienes muebles.

Ahora, cabe advertir que el artículo 22 de la Ley del IR dispone que las rentas de fuente peruana se considerarán de tercera categoría cuando provengan del comercio, la industria y otras expresamente establecidas por la Ley.

De acuerdo con lo anterior, se concluye que aquellos servicios que generen una renta de fuente peruana de tercera categoría se encontrarán gravados con el IGV. Asimismo, nótese que, si dichas actividades están relacionadas con la generación de renta de fuente extranjera o con cualquier otra categoría no empresarial, no estarán gravadas con el impuesto.

- El prestador debe ser un sujeto domiciliado en el país

El segundo párrafo del numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la Ley del IGV prevé que “el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta”.

En este marco, el numeral 2 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV establece que para determinar si un sujeto es domiciliado se deberá considerar lo que dispone la normativa del IR.

Según el inciso d) del artículo 7 de la Ley del IR, califican como sujetos domiciliados en Perú las personas jurídicas constituidas en el país.

Por ende, para fines del IGV, si el prestador del servicio es una persona jurídica constituida en Perú, la actividad se encontrará gravada con el IGV.

Sobre la base de todo lo expuesto, la prestación de servicios se encuentra gravado con el IGV siempre que (i) se realice a favor de otro, (ii) sea a cambio de una retribución o contraprestación, (iii) que califica como renta de tercera categoría y (iv) que el prestador se encuentre domiciliado en el país.

c) *Requisitos sustanciales para utilizar el IGV como crédito fiscal*

El crédito fiscal es “un derecho que debe ser entendido dentro del marco del Derecho Público y no del Derecho Privado, de tal manera que la voluntad del contribuyente no cuenta mucho, sobre todo respecto a la posibilidad de ejercicio de este derecho (utilización del crédito fiscal)” (Ruiz, 2021, 186) y considerando además que no es susceptible de devolución como regla general.

El crédito fiscal se compone del IGV de compras de bienes adquiridos o servicios consumidos, el cual podrá aplicarse contra el débito fiscal proveniente de las ventas de bienes o prestación de servicios.

Ahora, la normativa del IGV ha establecido requisitos sustanciales y formales para la utilización del crédito fiscal. No obstante, para fines del presente Informe de TSP, a continuación, analizaremos solo los dos requisitos sustanciales para usar el IGV como crédito fiscal, los cuales son que la adquisición de un bien o el consumo de un servicio califique como gasto o costo deducible en el IR y que sea destinado a operaciones gravadas con el IGV.

i) Primer requisito sustancial: que la adquisición del bien o consumo del servicio sea gasto o costo deducible según la normativa del IR

Este primer requisito sustancial se encuentra en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV, el cual establece que se podrá usar el IGV de la adquisición de bienes o consumo de servicios:

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.

Como se observa, este inciso a) establece una remisión expresa hacia la normativa del IR al disponer que se podrá utilizar el IGV como crédito fiscal de la adquisición de bienes o consumo de servicios siempre que califiquen como gasto o costo.

Respecto del gasto, tal como hemos señalado en el acápite anterior sobre el principio de causalidad en sentido amplio regulado en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR, los gastos que sean necesarios para generar directa o indirectamente renta gravada efectiva o potencial son deducibles.

Por otro lado, respecto de la remisión a la regulación del costo, el artículo 20 de la Ley del IR establece que son deducibles, en calidad de costo computable en la enajenación de bienes, el costo de adquisición del bien, el costo de producción del bien y el valor de ingreso al patrimonio del bien adquirido a título gratuito.

Ahora bien, existen dos posiciones respecto de cómo debe entenderse la remisión que efectúa este inciso a) del artículo 18 respecto de la deducibilidad del gasto o costo, las cuales presentamos a continuación:

1) Remisión que incluye la aplicación de los límites y/o restricciones de la Ley del IR

En esta posición se sostiene que el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV se refiere a que para usar el IGV como crédito fiscal no solo se debe considerar lo establecido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR –el cual se refiere al principio de causalidad– o el artículo 20 de la misma norma –sobre el costo computable–, sino también los límites y/o restricciones previstos que se puedan establecer en ambas disposiciones. Esto se puede observar en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10225-8-2014:

(...) el requisito sustancial para la utilización del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción, está referido a que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, esto es, observando inclusive los límites de la deducibilidad de los gastos a que se refiere el Impuesto a la Renta y, que cualquier exceso a los parámetros de deducibilidad establecidos, al no constituir un gasto permitido, no puede hacerse uso del crédito fiscal. (2014, p. 5) (El subrayado es nuestro)

2) Remisión que no incluye la aplicación de los límites y/o restricciones de la Ley del IR

Esta remisión del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV se refiere a que para utilizar el IGV como crédito fiscal se deberá considerar el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR que se refiere al principio de causalidad o el artículo 20 de la misma Ley, por lo que no se toma en cuenta los límites y/o restricciones establecidos que se puedan establecer en ambas disposiciones. Esta posición se puede observar en la doctrina y en un pronunciamiento de la Administración Tributaria.

Por ejemplo, Walker Villanueva indica que:

(...) entendemos que el requisito exigido por la Ley del IGV no tiene que ver tanto con una deducibilidad efectiva del costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta, sino con la vinculación objetiva de dicha adquisición a las actividades económicas de la empresa, independientemente de cómo y cuándo proceda la deducción del gasto o costo (2009, p. 297) (El subrayado es nuestro)

Por su parte, aunque la Administración Tributaria suele aplicar la primera posición, por única vez, mediante el Informe No. 151-2019-SUNAT/7T0000, señaló lo siguiente:

(...) la remisión en dicho extremo a las normas del Impuesto a la Renta debe ser entendida como meramente conceptual, lo que en el supuesto materia de consulta implica verificar que las importaciones cumplen con el principio de causalidad para que puedan ser reconocidos como costo para efectos del mencionado impuesto, esto es, que tengan relación con el giro del negocio, independientemente de su deducción efectiva. (2019, p. 4) (El subrayado es nuestro)

De acuerdo con lo anterior, se observa que existe incertidumbre sobre cuál es el alcance de la remisión del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV. Por ello, a continuación, resulta necesario que apliquemos los métodos de interpretación para determinar el alcance de dicha remisión:

- Interpretación literal

El inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV establece que se podrá usar el IGV como crédito fiscal cuando las adquisiciones de bienes o consumo de servicios “que sean permitidos como gasto o costo de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta”.

De esta normativa, se observa que la remisión a la Ley del IR se refiere solo a que las adquisiciones de bienes o consumo de servicios sean gasto o costo aceptado en el IR, no se hace ninguna precisión expresa a que el contribuyente deba considerar además “los límites y/o restricciones” previstos en la normativa del IR para efectos del uso del crédito fiscal.

En consecuencia, corresponde que la remisión sea sin límites y/o restricciones, es decir, sin considerar los límites y/o restricciones que establece la Ley del IR respecto de la deducibilidad del costo o gasto al no estar regulado de forma expresa en la norma del IGV.

- Interpretación *ratio legis*

Como hemos indicado previamente, el crédito fiscal es un mecanismo que reafirma que el IGV es un impuesto indirecto, trasladable, que afecta la capacidad contributiva manifestada en el consumo, basado en el principio de neutralidad y estructurado bajo el esquema plurifásico no acumulativo.

En este marco, nótese que la *ratio legis* de la remisión del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV no es imponer los mismos límites y/o restricciones de la legislación del IR para utilizar el IGV como crédito fiscal, sino asegurar principalmente que el IGV de compras –que se aplicará como crédito– esté relacionado con el negocio del productor, mayorista, distribuir, etc. a fin de que mantengan un estatus neutro frente al impuesto y solo afectar el consumo final⁴⁵.

Por lo tanto, la remisión a la normativa del IR debe efectuarse sin que se apliquen los límites y/o restricciones que se establecen para deducir el gasto o costo en el IR, de lo contrario, no se cumpliría plenamente con el principio de neutralidad ni con las características del IGV relacionadas con su efecto indirecto, trasladable y su incidencia en el consumo final.

- Interpretación sistemática

Teniendo en cuenta que cada norma jurídica, en estricto, no representa un mandato aislado, sino que forma parte de un sistema que incluye preceptos legales que deben considerarse, a continuación, utilizaremos el método de interpretación sistemático (i) por comparación con otra norma y (ii) por ubicación de la norma, para determinar el alcance de la remisión del artículo 18 de la Ley del IGV.

Respecto de la comparación con otra norma, se debe considerar que a diferencia del IGV que se caracteriza por ser un impuesto indirecto, trasladable y que afecta la capacidad contributiva manifestada en el consumo, el IR es un impuesto directo, no trasladable y que afecta la capacidad contributiva manifestada en la generación de renta. Por tanto, al ser el IGV un impuesto totalmente distinto al IR no corresponde técnicamente que los límites y/o restricciones para deducir el costo o gasto sean aplicables en la utilización del IGV como crédito fiscal.

En cuanto a la ubicación de la norma, es importante hacer una lectura conjunta con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 18 de la Ley del IGV, el cual establece una limitación en la aplicación del IGV como crédito fiscal respecto de gastos de representación.

Como se puede observar, de una interpretación sistemática por ubicación de la norma, queda claro que el legislador solo

⁴⁵ En efecto, como indica Alex Córdova “el “crédito fiscal” aparece como un instrumento que permite que la imposición al consumo afecte económicamente al consumidor final y no a los fabricantes y mayoristas, quienes trasladan la carga impositiva del tributo hacia aquél mediante el uso del referido crédito fiscal” (2001, p. 239). En la misma línea, Walker Villanueva precisa que la finalidad del impuesto es afectar económicamente el consumo final, simétricamente los consumos intermedios deben ser neutrales al impuesto. La doble finalidad económica del impuesto, neutralidad para el empresario y afectación económica al consumidor final, se materializa jurídicamente a través del crédito fiscal y la traslación del impuesto (2009, p. 291).

estableció de forma expresa una limitación cuantitativa del IGV respecto de los gastos de representación. Por tanto, no resulta lógico aplicar los límites y/o restricciones previstos en la normativa del IR al uso del IGV como crédito fiscal a otras operaciones, ya que, de lo contrario, sería absurdo que se haya establecido la limitación del crédito fiscal para los casos de gastos de representación, si igualmente ello se lograría con la limitación que se establece en la normativa del IR⁴⁶.

Siendo así, sobre la base de los métodos interpretación aplicados, consideramos que el alcance de la remisión establecida en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV se refiere solamente al cumplimiento conceptual de la deducibilidad del gasto o costo, por lo que no resulta lógico y técnico que se deba considerar también los límites y/o restricciones que impone la normativa del IR, toda vez que (i) no está expresamente regulado en el inciso a), (ii) el pleno uso del IGV como crédito fiscal es una demostración de la neutralidad del impuesto, (iii) el IGV y el IR son impuestos totalmente distintos y (iv) la disposición objeto de análisis única y exclusivamente ha establecido que el uso del IGV como crédito fiscal proveniente de los gastos de representación se encuentra limitado.

Sin embargo, no podemos dejar de advertir que existe un alto riesgo de que la SUNAT y el Tribunal Fiscal consideren que el alcance de la remisión del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV contempla también los límites y/o restricciones que establece la legislación del IR para la deducibilidad de gastos o costos.

Bajo este contexto, recomendamos seguir una posición conservadora, puesto que aún no se cuenta con una jurisprudencia del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial que haya indicado que el alcance de dicha remisión se refiera solo a una derivación conceptual de la deducibilidad del gasto o costo, por lo que se debe considerar la tesis de la remisión que impone límites y/o restricciones de acuerdo con la normativa del IR.

ii) Segundo requisito sustancial: que la adquisición del bien o consumo del servicio sea destinado a operaciones gravadas con el IGV

Este segundo requisito está consagrado en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV, el cual establece que se podrá utilizar el IGV como crédito fiscal si la adquisición del bien o consumo del servicio está destinado “a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto”⁴⁷.

⁴⁶ Nótese que el inciso q) del artículo 37 de la Ley del IR la misma limitación que estamos comentando.

⁴⁷ Esta disposición va en concordancia con el numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV.

Se desprende de las disposiciones citadas que, si la adquisición de bienes y/o el consumo de servicios (compras) –por los cuales se trasladó el IGV– están destinados actividades (ventas) que se encuentran gravadas con el impuesto, dicho IGV podrá utilizarse como crédito fiscal.

De lo anterior se observa que, este segundo requisito está vinculado con el primero, debido a que si la adquisición de un bien o el consumo de un servicio es gasto o costo deducible para fines del IR, consecuentemente debería también cumplirse con que esté destinado a operaciones gravadas con el impuesto⁴⁸. No obstante, pueden existir escenarios en donde no siempre ocurra ello, como es el caso del consumo de un servicio considerado gasto deducible, pero destinado a una operación exonerada del IGV.

Nótese que la regulación en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV, tal como indica Mario Alva, corresponde propiamente a la técnica del valor agregado recogida en el IGV (2020, p. 252), toda vez que se estructura bajo un sistema de deducción de impuesto contra impuesto a fin de evitar el efecto acumulativo por la aplicación plurifásica del impuesto.

Ahora bien, similar al carácter amplia del principio de causalidad que hemos comentado previamente, en nuestra opinión, el “destino a operaciones gravadas con el IGV” debe entenderse igualmente de forma amplia, debido a que no solo se admite el uso del IGV de la adquisición de bienes y/o consumo de servicios (compras) destinados de forma directa y/o efectiva a operaciones (ventas) gravadas con el IGV, sino también aquellas compras que estén destinadas de forma indirecta y/o potencial a operaciones por las cuales se deba pagar este impuesto.

Sobre la adquisición de bienes y/o consumo de servicios (compras) destinados indirectamente a operaciones (ventas) afectas con el IGV, consideramos que el impuesto trasladado puede ser usado como crédito fiscal, en la medida que influya en el desarrollo o continuidad del negocio que genera actividades afectas con el

⁴⁸ Bravo Cucci indica que “un respetable sector de especialistas de nuestro medio es del entendimiento que el requisito en comentario es consustancial al anteriormente esbozado, y que el solo hecho de cumplir conceptualmente con el principio de causalidad implica indefectiblemente su cumplimiento. En otras palabras, el mero hecho de que la adquisición califique como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta implica que la adquisición de bienes y servicios por la que se pagó el impuesto será destinada a operaciones por las que se deba pagar el impuesto, pues si una adquisición es causal con su fuente generadora de renta, es manifiestamente evidente que el destino de las adquisiciones será respecto de operaciones por las que se deba pagar el impuesto. Con las consideraciones que nos merece dicha corriente de opinión, debemos señalar que no la compartimos” (2018, p. 132) justamente porque la adquisición de un bien o el consumo de un servicio puede estar destinado, en nuestra opinión, a operaciones no afectas con el impuesto, a pesar de que sea gasto o costo deducible para fines del IR.

impuesto, como es el caso del IGV proveniente del alquiler de oficinas administrativas⁴⁹⁵⁰.

En relación con la adquisición de bienes y/o consumo de servicios (compras) destinados potencialmente a operaciones (ventas) afectas con el IGV, en el Informe No. 018-2014-SUNAT/4B0000, la SUNAT indicó que para efectos del uso del IGV como crédito fiscal se debe considerar “el destino potencial de las adquisiciones a la realización de operaciones que se encuentren sujetas al pago del Impuesto⁵¹ (2014, p. 3).

Sumado a lo anterior, según Walker Villanueva, la oportunidad en que debe considerarse por cumplido que la operación (compra) ha sido destinado a operaciones gravadas es “en el momento de la adquisición”⁵² (2009, p. 300).

Finalmente, cabe resaltar que la adquisición de un bien y/o consumo de un servicio (compra) puede tener un destino temporal inmediato o mediato en una operación gravada con el IGV. La incidencia será inmediata cuando la venta gravada se produce en el mismo momento en que se genera la compra gravada; en cambio, será mediato cuando la venta gravada se genera de manera posterior a la compra incurrida.

Como último punto conceptual a considerar, cabe preguntarnos lo siguiente: **¿qué sucede si se incumple alguno de los requisitos sustanciales para utilizar el IGV como crédito fiscal?**

⁴⁹ Debemos precisar que la evaluación del destino indirecto ocurrirá única y exclusivamente cuando no exista una relación directa entre las compras y ventas, ya que, de haberla, el análisis deberá recaer solamente sobre dicha relación directa. En este marco, es importante hacer referencia a la conclusión establecida en el Informe No. 018-2014-SUNAT/4B0000, en el cual se estableció que no se cumplirá con lo previsto en el inciso b) de la referida norma la compra “cuyo destino directo o inmediato sea una operación por la que no se deba pagar el Impuesto, aun cuando se destinen de manera indirecta o mediata a una operación por la que sí se deba pagar el tributo” (2014, p. 5) (El subrayado es nuestro). Como se observa, la SUNAT solo se refiere a las compras gravadas destinadas directamente a ventas no gravadas, por lo que en estricto este pronunciamiento no se refiere al destino indirecto de una adquisición de un bien y/o un consumo de un servicio a una operación gravada, debido a que, bajo el alcance del Informe de la SUNAT, existe previamente una relación directa entre una compra gravada con una venta no gravada.

⁵⁰ El Tribunal Fiscal, en su Resolución No. 10151-3-2007, estableció que “el inciso b) (...) es aplicable cuando las empresas realizan simultáneamente operaciones gravadas (...) y operaciones exoneradas o inafectas, teniendo por objeto evitar que aquellas adquisiciones (...) que se destinan a operaciones no gravadas (...) otorguen derecho a crédito fiscal” (2007, p. 3). De esta jurisprudencia podemos decir que, independientemente de que la adquisición de un bien y/o consumo de un servicio haya sido destinado directa o indirectamente a operaciones afectas con el impuesto, si la empresa no realiza operaciones no gravadas con el IGV, siempre podrá utilizar la totalidad de este impuesto trasladado como crédito, lo cual incluye –valga la redundancia– el IGV de las compras destinadas de forma indirecta a operaciones gravadas. Cabe precisar que, si las compras recaen sobre un negocio que genera ventas gravadas y no gravadas, solamente se podrá utilizar el impuesto como crédito fiscal respecto de la parte proporcional que corresponda a operaciones gravadas.

⁵¹ En la doctrina, Alex Córdova comenta que el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV admite que las compras gravadas con el IGV puedan destinarse potencialmente a operaciones gravadas con el impuesto. Esto se debe a que: “De acuerdo con el mecanismo de deducción sobre base financiera adoptado por nuestro ordenamiento positivo, en principio, el hecho que por una causa posterior no se materialicen las operaciones gravadas con el IGV a las cuales estaban destinadas las adquisiciones que otorgaban derecho a crédito fiscal, no afecta el goce de este último ni obliga a la devolución del crédito fiscal utilizado. Según el sistema adoptado en nuestra legislación, el crédito fiscal surge como tal en el mes en que se produce la adquisición de los bienes o servicios, bastando para ello que potencialmente esté destinada a operaciones gravadas con el impuesto” (2001, pp. 257-258) (El subrayado es nuestro).

⁵² En la misma línea, en el Informe No. 018-2014-SUNAT/4B0000, la SUNAT indicó que “(...) en el momento de la realización de la adquisición de los bienes y servicios, (...) se debe determinar el destino inmediato de tales operaciones, para efectos del crédito fiscal del período” (2014, p. 3). Asimismo, en el Informe No. 064-2011-SUNAT/2B0000, se señaló que no hay “posibilidad de diferir el cumplimiento del requisito sustancial analizado [inciso b] a un momento posterior a aquel en el cual debe entenderse producida la operación que produjo la traslación del IGV al adquirente [compra]” (2011, p. 3).

En atención a ello, el artículo 69 de la Ley del IGV establece que: *“El Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal”*.

En atención a este tema, la Administración Tributaria, mediante el Informe No. 000025-2023-SUNAT/7T0000, concluyó que:

“(…) haciendo una interpretación a contrario de dicha norma se puede afirmar que, cuando no se tenga derecho a aplicarlo como crédito fiscal, este constituirá costo o gasto para efectos de la aplicación del impuesto a la renta, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos por la normatividad que regula este último impuesto”. (p. 3)

Por otro lado, en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se indicó lo siguiente:

Resolución del Tribunal Fiscal No. 08844-2-2014

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 03466-6-2006 y N° 03156-5-2005, en concordancia con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 69° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se tiene que cuando el contribuyente no tuviera derecho a la utilización de este último impuesto como crédito fiscal, puede deducirlo como costo o gasto para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta. (p. 3) (El subrayado es nuestro)

De las posiciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal, las cuales compartimos, se desprende lo siguiente:

- Cuando no se tenga derecho a utilizar el IGV como crédito fiscal, este impuesto podrá deducirse, bajo el argumento a contrario, como gasto o costo en la determinación del IR.
- Para ello, se debe cumplir con lo estipulado en la normativa del IR.

En ese sentido, si el IGV de compras está relacionado, por ejemplo, con la adquisición de un activo, dicho impuesto formará parte del costo computable del bien, por lo que se deberá considerar principalmente lo previsto en el artículo 20 de la Ley del IR. Por otro lado, si el IGV de compras está relacionado con un gasto corriente, dicho impuesto también deberá ser tratado como gasto en la determinación del IR, en atención a lo previsto en el artículo 37 de la Ley del IR.

No obstante, sobre este último escenario, considerando el tema desarrollado en el presente Informe de TSP, cuando el IGV de compras se encuentre relacionado con gastos sujetos a límites y/o restricciones⁵³ es importante tener en cuenta dos posibles interpretaciones, que dicho sea de paso aún no han sido desarrolladas por la jurisprudencia ni por la doctrina, pero resulta importante contar con un análisis crítico:

- La primera es la posición más conservadora, que es la que probablemente adoptaría la Administración Tributaria: si el IGV se encuentra vinculado a un gasto sujeto a límites y/o restricciones, el IGV asociado a la parte proporcional del gasto que superó dicho límite no podrá deducirse como gasto. Ello porque la remisión que hace el artículo 69 de la Ley del IGV se refiere a la normativa que regula el gasto específico, lo cual implica que, al haberse superado el límite, tampoco se podrá deducir como gasto dicha parte proporcional del impuesto indirecto.
- La segunda posición sostiene que, a pesar de que el IGV esté vinculado a un gasto sujeto a límites y/o restricciones, el IGV asociado a la parte proporcional del gasto que excedió el límite sí podría deducirse como gasto. Esto se fundamenta en que el artículo 69 hace una remisión al artículo 37 de la Ley del IR, cuyo inciso b) establece que son deducibles “*tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas*”. En consecuencia, aunque se haya superado el límite del gasto, el IGV correspondiente podría deducirse bajo el mandato del inciso b) del artículo 37.

En nuestra opinión, siguiendo la tesis de que los límites y/o restricciones de la deducibilidad del gasto es aplicable para la utilización del IGV como crédito fiscal, el impuesto indirecto asociado a la parte proporcional del gasto que excedió el límite no debería deducirse como gasto. Esto se sustenta en los siguientes fundamentos:

- Tanto el artículo 69 de la Ley del IGV como el inciso b) del artículo 37 de la Ley del IR regulan la deducibilidad del IGV. Sin embargo, se debe tener en cuenta que el artículo 69 constituye una norma especial frente al inciso b) del artículo 37, pues regula exclusivamente el IGV como gasto potencialmente deducible, mientras que el inciso b) se refiere de manera general a la deducción de tributos (impuestos, tasas y contribuciones). Por ello, debe prevalecer la aplicación del artículo 69 y, en consecuencia,

⁵³ A pesar de que opinamos que dichos límites y/o restricciones no son aplicables en la utilización del IGV como crédito fiscal

se debe analizar si el IGV es deducible conforme con la regulación específica del gasto limitado al que está vinculado.

- De una lectura histórica, se debe tener en cuenta que el texto del artículo 69 de la Ley del IGV estuvo vigente antes del inciso b) del artículo 37 de la Ley IR⁵⁴, por lo que no puede sostenerse que el artículo 69 hace una remisión a dicho inciso b). En consecuencia, la deducibilidad del IGV como gasto debe sujetarse a lo previsto en el artículo 37, aplicando el inciso que regula el gasto específico, según corresponda.
- Desde una interpretación literal, el artículo 69 de la Ley del IGV no establece expresamente que el impuesto que no pueda utilizarse como crédito fiscal deba ser deducible como gasto. Por ello, corresponde atender la normativa específica que regula el gasto en cuestión para determinar si el IGV es deducible.
- Si el legislador ha fijado límites para la deducibilidad de ciertos gastos regulados en el artículo 37, no sería lógico incluir el IGV asociado a la parte del gasto que excedió el límite dentro de la misma “bolsa” del gasto limitado, que ya superó el tope permitido.
- A pesar de que el Tribunal Fiscal ha señalado que el IGV no utilizado como crédito fiscal puede deducirse como gasto si cumple con el principio de causalidad, este criterio ha sido aplicado en casos distintos, como la prorrata de crédito fiscal. En la Resolución No. 09165-4-2008, por ejemplo, se evaluó la deducibilidad del IGV como gasto en un contexto donde no existían límites ni restricciones para el gasto, puesto que el caso trataba sobre el inciso b) del artículo 18 respecto de la prorrata del crédito fiscal, por lo que esta jurisprudencia no puede extrapolarse a supuestos como gastos sujetos a límites.
- Incluso cuando se cumpla con el principio de causalidad, deben respetarse los criterios de proporcionalidad y razonabilidad previstos en la normativa, los cuales se reflejan en los límites fijados por el artículo 37 para ciertos gastos.

Sabemos que lo indicado anteriormente es un tema que aún no tiene una posición definida en la doctrina y la jurisprudencia, pero precisamente esta situación ocurre a consecuencia de que se pretende aplicar los límites y/o restricciones de la deducibilidad de

⁵⁴ En efecto, en 1982 entró en vigencia el Decreto Legislativo No. 190, en el cual, en el artículo 90, se estableció la posibilidad de usar el IGV como gasto o costo cuando no pueda utilizarse como crédito. Por otro lado, en 1994 entró en vigencia el Decreto Legislativo No. 774, en el que se estableció por primera vez el texto del inciso b) del artículo 37. Como se observa, el texto asociado al uso del IGV como gasto estuvo vigente antes de la regulación de que los tributos pueden deducirse como gasto.

gastos a la utilización del IGV como crédito fiscal, cuando en realidad son impuestos con características totalmente distintas⁵⁵.

En base a lo desarrollado, se concluye que no se podrá utilizar el IGV como crédito fiscal cuando no se cumpla alguno de los requisitos sustanciales: (i) que la adquisición de un bien o el consumo de un servicio califique como gasto o costo deducible en el IR y (ii) que esté destinado a operaciones gravadas con el IGV.

En ese sentido, por ejemplo, respecto del primer requisito sustancial, este se incumpliría si se sigue la posición que considera aplicables los límites previstos en la normativa del IR, pese a que no compartimos dicha postura. En tal caso, el IGV proporcional al exceso del gasto no deducible que no se puede utilizar como crédito fiscal tampoco podrá deducirse como gasto, puesto que dicho gasto ya ha superado el límite máximo de deducibilidad permitida.

Por otro lado, en cuanto al segundo requisito sustancial, este se incumpliría, por ejemplo, si las compras afectas con el IGV se destinan a operaciones no gravadas. En tal supuesto, el impuesto no podrá utilizarse como crédito fiscal; sin embargo, sí podrá deducirse como gasto o costo para efectos de la determinación del IR.

3.6. Resultados de la actividad

Luego de haber realizado un análisis conceptual de la normativa tributaria, doctrina y pronunciamientos de la Administración Tributaria, Tribunal Fiscal y Corte Suprema, a continuación, pasamos a exponer los resultados que sustentarán la resolución de la problemática materia del presente Informe de TSP:

3.6.1. Resultados sobre la deducibilidad de gastos

- Si bien opinamos que no corresponde imputar renta por la cesión temporal gratuita de bienes a favor de personas naturales que no realizan actividad empresarial, siguiendo una posición conservadora y conforme con la interpretación de la SUNAT y del Tribunal Fiscal, se sugiere reconocer una renta imputada a valor de mercado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del IR.
- El principio de causalidad tiene un carácter amplio, por lo que serán deducibles todos los gastos que tengan incidencia directa, indirecta, efectiva y/o potencial en la generación de renta real o ficta.

⁵⁵ Sin perjuicio de ello, también se ha efectuado un análisis respecto de los gastos de representación que se encuentran expresamente limitados en la Ley del IGV y en la Ley del IR, pero tampoco se ha identificado algún pronunciamiento de la doctrina o jurisprudencia que haya precisado una posición sobre la posibilidad de utilizar el IGV –que no se puede utilizar como crédito fiscal por haberse superado el límite– como gasto deducible.

Asimismo, los desembolsos, erogaciones, egresos y/o esfuerzos económicos que estén destinados a la prestación de servicios que generan renta gravada son gastos, los cuales son deducibles bajo el principio de causalidad y considerando límites y/o condiciones previstos en la normativa del IR.

En ese sentido, si bajo la posición de la SUNAT la prestación de servicios gratuitos provoca la imputación de una renta bajo el artículo 32 de la Ley del IR, entonces, los desembolsos, erogaciones, egresos y/o esfuerzos económicos que estén destinados a la ejecución de dicho servicio deben ser deducibles como gastos, dado que están relacionados con la generación de renta imputada.

- Los límites y/o condiciones para la deducibilidad de gastos vehiculares se aplican única y exclusivamente a:
 - i) Vehículos (i) que cuenten con un motor térmico correspondiente a la categoría A2 (de 1,051 a 1,500 cc.), A3 (de 1,501 a 2,000 cc.) o A4 (más de 2,000 cc.) o (ii) que tengan tracción y peso vehicular correspondiente a la categoría B1.3 (tracción simple (4x2) hasta de 4,000 Kg. de peso bruto) o B1.4 (tracción en las cuatro ruedas (4x4) hasta de 4,000 Kg. de peso bruto), con exclusión de los pick-up y sus derivados y sin que importe en estas dos últimas categorías si el motor es térmico o eléctrico;
 - ii) Destinados a impartir órdenes e instrucciones (dirección), realizar actuaciones en nombre de un representado (representación) u organizar, dirigir y controlar la empresa (administración), los cuales están vinculados a la generación de renta gravada con el IR.

En caso de que determinados gastos vehiculares recaigan en vehículos que no pertenezcan a las categorías reguladas o, perteneciendo a las categorías reguladas, no son destinados a actividades de dirección, representación o administración, serán deducibles bajo el principio de causalidad, es decir, siempre que sean necesarios para generar renta gravada.

3.6.2. Resultados sobre la utilización del IGV como crédito fiscal

- El IGV es un impuesto que grava la prestación de servicios, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: (i) se realice a favor de un tercero, (ii) exista una retribución o contraprestación, (iii) que califique como renta de tercera categoría y (iv) el prestador del servicio se encuentre domiciliado en el país.
- Para utilizar el IGV como crédito fiscal se debe cumplir con, además de los aspectos formales, dos requisitos sustanciales (i) que el IGV de compra sea considerado como gasto o costo para fines del IR y

(ii) que dicha compra esté destinada a operaciones gravadas con el impuesto:

- a) Respecto del primer requisito, se ha determinado que existen dos posiciones sobre si en la remisión a la normativa del IR debe considerarse o no los límites y/o restricciones que se han establecido para la deducibilidad de gastos y/o costos.

Sobre el particular, somos de la opinión de que los límites y/o restricciones que se prevén en la Ley del IR para la deducibilidad de gastos y/o costos no deben ser aplicados para definir la utilización del IGV como crédito fiscal; sin embargo, considerando que a la fecha tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal han adoptado una postura opuesta, de manera conservadora, se sugiere seguir esta última a fin de evitar un potencial reparo.

- b) En cuanto al segundo requisito, las operaciones de adquisición de bienes o consumo de servicios deben estar destinados directa o indirectamente a operaciones gravadas con el IGV.
- En caso de que el IGV de adquisición de bienes o consumo de servicios no cumpla con alguno de los requisitos sustanciales, no podrá ser utilizado como crédito fiscal. Sin embargo, podría utilizarse como gasto o costo para fines del IR. En el escenario de que el IGV de compras esté asociado a un gasto sujeto a límites y/o restricciones, el IGV proporcional al exceso del gasto no deducible que no se puede utilizar como crédito fiscal tampoco podrá deducirse como gasto.

3.6.3. Resultados aplicables al caso materia de análisis

De acuerdo con lo señalado previamente, en el año 2024 la Compañía adquirió los siguientes vehículos, cada uno por un valor inferior a 30 UIT:

- Automóvil de la marca Toyota correspondiente a la categoría A.2
- Camioneta de la marca JAC correspondiente a la categoría B1.4
- Automóvil de la marca Hyundai correspondiente a la categoría A.1
- Automóvil de la marca Nissan correspondiente a la categoría A.1

En este contexto, se nos encargó analizar el tratamiento tributario aplicable a la deducibilidad del gasto por cada vehículo automotor, así como la utilización del IGV asociado como crédito fiscal, considerando el impacto fiscal que se generaría por cada posible escenario de uso o destino.

Ahora bien, en nuestra opinión, las empresas que son propietarias de vehículos automotores suelen incurrir en los siguientes gastos vehiculares:

Gasto vehicular	Descripción
Mantenimiento y seguros	Comprende los desembolsos destinados a mantener los vehículos en óptimas condiciones para que puedan ser utilizados adecuadamente, incluyendo lubricantes, repuestos, reparaciones y seguros.
Uso diario del vehículo	Corresponde a los egresos derivados del uso cotidiano del vehículo, tales como combustible, peajes, lavado, limpieza y estacionamiento.
Depreciación del vehículo	Representa la pérdida de valor del vehículo por desgaste y obsolescencia.

Sobre la base del marco conceptual desarrollado, a continuación, se presenta el análisis detallado de la deducibilidad de gastos vehiculares y la utilización del IGV asociado como crédito fiscal que resulta aplicable –tal como se puede apreciar en el Anexo B– considerando cada escenario de uso o destino que podría asignarse a cada vehículo automotor, así como la categoría vehicular:

- Respecto de los vehículos Toyota A.2 y JAC B1.4, cabe precisar que corresponden a las categorías reguladas, por lo que el tratamiento tributario sobre la deducibilidad del gasto y la utilización del IGV asociado como crédito fiscal será el siguiente:
 1. Si son asignados a actividades empresariales:
 - Los gastos de mantenimiento y seguros, uso diario y depreciación de los vehículos serán totalmente deducibles, toda vez que estarán vinculados a la generación directa o indirecta de renta gravada, ya sea potencial o real.
 - El IGV de los gastos de mantenimiento y seguros, uso diario y de adquisición de los vehículos podrá utilizarse como crédito fiscal, debido a que se cumplirá tanto con que dichos gastos y el costo del vehículo sean deducibles para efectos del IR y dichos bienes serán destinados a operaciones gravadas con el impuesto.
 2. Si son asignados a actividades dirección, representación y/o administración:
 - Los gastos de mantenimiento y seguros, uso diario y depreciación de los vehículos serán deducibles, pero bajo los límites y/o condiciones previstas en la normativa del IR, dado que estarán asociados a la generación de renta gravada, sea potencial o real.

- El IGV de los gastos de mantenimiento y seguros y uso diario puede utilizarse como crédito fiscal considerando los límites y/o condiciones previstos en el inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR, debido a que se cumplirá con que el gasto y/o costo sea deducible y los vehículos estarán destinados a operaciones gravadas con el impuesto.

Cabe señalar que el IGV correspondiente a la parte proporcional de los gastos de mantenimiento, seguros y uso diario que excedan el límite máximo permitido para su deducción no podrá aplicarse como crédito fiscal ni considerarse como gasto deducible.

Por otro lado, respecto del IGV asociado a la adquisición de los vehículos, podrá ser utilizado completamente como crédito fiscal, dado que los límites y/o condiciones previstos en el inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR solo resultarán aplicables a gastos, no al costo de adquisición⁵⁶, y además los bienes estarán destinados a operaciones gravadas con el impuesto.

3. Si son asignados al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación:

- Los gastos de mantenimiento y seguros serán plenamente deducibles, en tanto resultarán necesarios para mantener los vehículos en condiciones óptimas que permitirán su utilización en la cesión temporal gratuita, la cual generará renta imputada⁵⁷.

Asimismo, la depreciación de los vehículos podrá deducirse, toda vez que el desgaste de estos bienes ocurre a consecuencia del uso realizado por el beneficiario de la cesión temporal gratuita, la cual generará renta imputada⁵⁸.

Sin embargo, a diferencia de lo anterior, los gastos de uso diario no resultarán deducibles, puesto que no son gastos originados por esta actividad de la Compañía (cesión temporal del bien), sino por el uso personal de quienes utilizarán los vehículos⁵⁹.

⁵⁶ Ello se desprende de lo dispuesto en el Informe No. 240-2004-SUNAT/2B0000, en que la SUNAT indicó que “se puede concluir que en la medida que en la adquisición de un vehículo automotor el costo de adquisición es susceptible de ser considerado como costo computable, dicha adquisición permitirá ejercer el derecho al crédito fiscal” (2004)

⁵⁷ De hecho, se podrá hacer una referencia con el arrendamiento de vehículos: una empresa dedicada al alquiler tiene la obligación de entregar los bienes en condiciones óptimas para que el arrendatario los utilice sin inconvenientes. No sería razonable entregar un vehículo en mal estado o inutilizable. En tal sentido, si no se realiza un mantenimiento adecuado o no se contrata un seguro vehicular, no será razonable ceder los vehículos a terceros, ya que no estarán en condiciones de ser utilizados.

⁵⁸ A modo de ejemplo, supongamos que una empresa arrienda un vehículo. El arrendatario podrá darle el uso que considere conveniente, lo que ocasionará un desgaste en el bien. Este desgaste es deducible para la empresa arrendadora, ya que el activo está generando renta sujeta al IR.

⁵⁹ En efecto, corresponde que estos gastos vehiculares sean asumidos única y exclusivamente por el beneficiario de la cesión gratuita de los vehículos. Además, se debe tener en cuenta que estos gastos no serán necesarios para la Compañía propietaria de los vehículos, ya que el uso personal que haga el beneficiario de la cesión gratuita no tendrá relación con el giro empresarial ni con las actividades económicas que desarrolle. Así, por ejemplo, si una empresa arrienda un vehículo a

- El IGV asociado a los gastos de mantenimiento, seguros, uso diario y adquisición de vehículos no podrá utilizarse como crédito fiscal, debido a que no se cumplirá con los requisitos sustanciales: determinados gastos no serán deducibles y/o además los vehículos no estarán destinados a operaciones gravadas con el impuesto, al tratarse de una cesión gratuita.
- Respecto de los vehículos Hyundai A.1 y Nissan A.1, cabe señalar que corresponden a las categorías no reguladas, por lo que el tratamiento tributario sobre la deducibilidad del gasto y la utilización del IGV asociado como crédito fiscal será el siguiente:

1. Si son asignados a actividades empresariales:

- Los gastos de mantenimiento y seguros, uso diario y depreciación de los vehículos serán completamente deducibles, dado que estarán relacionados con la generación directa o indirecta de renta gravada, ya sea potencial o real.
- El IGV de los gastos de mantenimiento y seguros, uso diario y de adquisición de los vehículos podrá utilizarse como crédito fiscal, debido a que se cumplirá tanto con que dichos gastos y el costo del vehículo sean deducibles y estarán destinados a operaciones gravadas con el impuesto.

2. Si son asignados a actividades dirección, representación y/o administración:

- Los gastos de mantenimiento y seguros, uso diario y depreciación de los vehículos serán en su totalidad deducibles, sin límites y/o restricciones, dado que estarán relacionados con la generación directa o indirecta de renta gravada, ya sea potencial o real.
- El IGV de los gastos de mantenimiento y seguros, uso diario y de adquisición de los vehículos podrá utilizarse como crédito fiscal, debido a que se cumplirá tanto con que dichos gastos y el costo del vehículo sean deducibles y estarán destinados a operaciones gravadas con el impuesto.

3. Si son asignados al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación:

- Los gastos de mantenimiento y seguros serán deducibles, en tanto resultarán necesarios para mantener los vehículos en

un tercero, el arrendador no tiene la obligación de asumir los gastos de combustible, estacionamiento o peajes generados por el uso del vehículo por parte del arrendatario. Estos conceptos no están vinculados con la actividad empresarial de la arrendadora, ni responden a una obligación que deba asumir.

condiciones óptimas que permitirán su utilización en la cesión temporal gratuita, la cual generará renta imputada.

Asimismo, la depreciación de los vehículos podrá deducirse, toda vez que el desgaste de estos bienes ocurre a consecuencia del uso realizado por el beneficiario de la cesión temporal gratuita, la cual generará renta imputada.

Por otro lado, los gastos de uso diario no resultarán deducibles, toda vez que no son gastos originados por esta operación de la Compañía (cesión temporal del bien), sino por el uso personal de quienes utilizarán los vehículos.

- El IGV asociado a los gastos de mantenimiento, seguros, uso diario y adquisición de vehículos no podrá utilizarse como crédito fiscal, debido a que no se cumplirá con los requisitos sustanciales: determinados gastos no serán deducibles y/o los vehículos no estarán destinados a operaciones gravadas con el impuesto, al tratarse de una cesión gratuita.

3.6.4. Elección de la alternativa de solución asociada a la problemática

En base a los resultados aplicables al caso materia de análisis, concluimos que la cuarta alternativa propuesta responde nuestra problemática, debido a que:

- Esta alternativa resume las respuestas de cada problemática específica, lo cual, a su vez, aborda la problemática general.
- Para determinar la posibilidad de deducir los gastos y utilizar el IGV como crédito fiscal de vehículos automotores, se ha tomado en cuenta dos aspectos:
 1. Las categorías de los vehículos: (i) A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 (categorías reguladas), u (ii) otras categorías.
 2. El uso o destino de los vehículos: (i) actividades empresariales, (ii) dirección, representación o administración, o (iii) uso privado.

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- El artículo 32 de la Ley del IR no regula un supuesto gravado para los servicios prestados a título gratuito, dado que constituye únicamente una norma de valoración de operaciones, no de imputación de rentas a valor de mercado.
- El artículo 20 de la Ley del IR regula exclusivamente el costo computable respecto de la enajenación de bienes, por lo que los servicios prestados no cuentan con un costo computable, tal como lo ha señalado la jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal.
- Las erogaciones, desembolsos y/o egresos destinados a la prestación de servicios serán deducibles como gastos. Para ello, se deberá considerar la regulación sobre deducibilidad de gastos, especialmente lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del IR.
- El primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR consagra el principio de causalidad, el cual debe interpretarse de manera amplia; es decir, son deducibles los gastos que tengan incidencia directa, indirecta, efectiva y/o potencial en la generación de renta real o ficta.
- Con base en el análisis crítico desarrollado en el presente Informe de TSP, recomendamos evaluar la conveniencia de acogerse a la posición según la cual el artículo 32 de la Ley del IR establece una regla de imputación de rentas por la prestación de servicios a título gratuito. De ser así, corresponderá calificar como gastos deducibles las erogaciones, desembolsos y/o egresos asociados.
- La renta ficta prevista en el inciso h) del artículo 28 de la Ley del IR no resulta aplicable cuando la cesión temporal gratuita de bienes se destina a favor de una persona natural que no realiza actividad empresarial.
- Los límites y/o condiciones previstos en el tercer párrafo de inciso w) del artículo 37 de la Ley del IR son aplicables solo a vehículos (i) que cuenten con un motor térmico correspondiente a la categoría A2 (de 1,051 a 1,500 cc.), A3 (de 1,501 a 2,000 cc.) o A4 (más de 2,000 cc.) o que tengan tracción y peso vehicular correspondiente a la categoría B1.3 (tracción simple (4x2) hasta de 4,000 Kg. de peso bruto) o B1.4 (tracción en las cuatro ruedas (4x4) hasta de 4,000 Kg. de peso bruto), con exclusión de los pick-up y sus derivados y sin que importe en estas dos últimas categorías si el motor es térmico o eléctrico; y (ii) que sean destinados a impartir órdenes e instrucciones (dirección), realizar actuaciones en nombre de un representado (representación) u organizar, dirigir y controlar la empresa (administración).
- Considerando que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del IR consagra el carácter amplio del principio de causalidad, si los gastos vehiculares recaen en vehículos que no están dentro de las categorías reguladas o que, aun perteneciendo a ellas, son utilizados para actividades

distintas a dirección, representación y/o administración, serán deducibles siempre que resulten necesarios para generar directa, indirecta, efectiva y/o potencialmente renta gravada real o ficta.

- Conforme con el inciso c) del artículo 3 de la Ley del IGV, para que un servicio se encuentre gravado con el IGV se debe cumplir con lo siguiente: (i) que se realice a favor de un tercero, (ii) que exista una retribución o contraprestación, (iii) que califique como renta de tercera categoría y (iv) que el prestador del servicio se encuentre domiciliado en el país.
- El IR se caracteriza por ser un impuesto directo, no trasladable y que grava la capacidad contributiva manifestada en la generación de renta, a diferencia del IGV, que es un impuesto indirecto, trasladable, que afecta al consumidor final y se sustenta en el principio de neutralidad.
- La remisión prevista en el requisito sustancial del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV se refiere únicamente al cumplimiento conceptual de la deducibilidad del gasto o costo, por lo que no resulta lógico ni técnico considerar también los límites y/o restricciones establecidos en la normativa del IR, toda vez que: (i) no están expresamente regulados en el inciso a), (ii) el pleno uso del IGV como crédito fiscal es una manifestación del principio de neutralidad, (iii) el IGV y el IR son impuestos con características totalmente distintas y (iv) solo en el inciso a) del artículo 18 se ha previsto expresamente la limitación del crédito fiscal respecto de los gastos de representación.
- Sin perjuicio de lo anterior, dado que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal sostienen que la remisión del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV incluye los límites y/o restricciones de la normativa del IR, sugerimos adoptar dicha posición hasta que se emita un precedente que respalde nuestra posición.
- Conforme con el requisito sustancial previsto en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV, las adquisiciones de bienes o el consumo de servicios deben estar destinados directa o indirectamente a operaciones gravadas con el IGV.
- El incumplimiento de los requisitos sustanciales previstos en el artículo 18 de la Ley del IGV impedirá utilizar el impuesto como crédito fiscal. Sin embargo, bajo un argumento a contrario del artículo 69 de la misma Ley, dicho IGV podrá deducirse como gasto o costo.
- En caso de que el IGV de compras esté asociado a un gasto sujeto a límites y/o restricciones, el IGV proporcional al exceso del gasto no deducible que no pueda utilizarse como crédito fiscal tampoco podrá deducirse como gasto.
- Con el objetivo de eliminar la incertidumbre generada por las interpretaciones de la SUNAT y del Tribunal Fiscal respecto del artículo 32 de la Ley del IR y del inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV,

consideramos indispensable que el legislador realice una modificación normativa que precise: (i) que el ajuste a valor de mercado previsto en el artículo 32 aplica únicamente a operaciones gravadas con el IR, y (ii) que la remisión contenida en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV tiene carácter estrictamente conceptual, sin involucrar límites ni restricciones propios de la normativa del IR.

- Finalmente, recomendamos que las empresas consideren los fundamentos expuestos en el presente Informe de TSP como base para su planificación fiscal preventiva, a fin de asegurar una gestión eficiente respecto de la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal en vehículos automotores, según su uso o destino.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alva, M. (2020). *Aplicación práctica del IGV e ISC*. Instituto Pacífico.

Alva, M., Effio, F., García, J. y Valdivieso, J. (2021). *Cierre contable y tributario 2021. Gastos deducibles y reparos tributarios*. Instituto Pacífico.

Aparicio, S., Llaque, F. & Vásquez, C. (2023). *Impuesto General a las Ventas*. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT. Instituto Aduanero y Tributario - IAT. 2023.

Arana, D. (2010). ¿Cuánto le Cuesta, Cuánto le Vale? Acerca de la Regla de Valor de Mercado en la Legislación Tributaria Nacional. En: *Derecho & Sociedad*, (34), 287-292. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13349/13976>

Arias, P., Abril, R. & Villazana, S. (2015). *Gastos deducibles y no deducibles. Aplicación práctica. Análisis contable y tributario*. Gaceta Jurídica.

Blas, F. (2022). ¿Puede calificar como gasto deducible el pago de penalidades? En: *Revista Actualidad Empresarial*, (501), 19-23.

Bravo, J. (2018). *Teoría sobre la imposición al valor agregado*. Palestra Editores.

Calle, J. (2023). *Reflexiones sobre las ficciones y presunciones jurídicas en el impuesto a la renta*. En: Libro Homenaje a Felipe Eduardo Iannacone Silva. Temas de Derecho Tributario. Universidad San Martín de Porres, 501-530.

Congreso de la República del Perú (1998). *Exposición de Motivos de la Ley No. 27034*. Recuperado de: [https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/tradoc_condoc_1995.nsf/0/84f427a1c8e0fa0d0525806100552902/\\$FILE/PL0435619981215.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/tradoc_condoc_1995.nsf/0/84f427a1c8e0fa0d0525806100552902/$FILE/PL0435619981215.pdf)

Congreso de la República del Perú (2002). *Exposición de Motivos de la Ley No. 27804*. Recuperado de: [https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2001.nsf/d99575da99ebf305256f2e006d1cf0/712726e6c7ae3d0705257599005b07f6/\\$FILE/03223.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2001.nsf/d99575da99ebf305256f2e006d1cf0/712726e6c7ae3d0705257599005b07f6/$FILE/03223.pdf)

Congreso de la República del Perú (2005). *Exposición de Motivos de la Ley No. 28655*. Recuperado de: [https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2001.nsf/0/e494e4bcc8b91f5405257467005459de/\\$FILE/14221.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2001.nsf/0/e494e4bcc8b91f5405257467005459de/$FILE/14221.pdf)

Córdova, A. (2001). *Requisitos sustanciales del crédito fiscal*. En: VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Tema II: IGV – Tratamiento del Crédito Fiscal. Revista IPDT. Recuperado de: https://www.ipdt.org/uploads/docs/09_Rev%2041_ACA.pdf

Córdova, A. (2004). *El régimen del Impuesto General a las Ventas a los intangibles en el Perú y su implicancia en transacciones internacional*. En: IUS ET VERITAS, 14(29), 132-141. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11731/12295>

Corte Suprema del Perú (2021). *Sentencia de Casación No. 22416-2021-Lima*. Recuperado de: <https://jurisprudencia.pj.gob.pe/jurisprudenciaweb/faces/page/resultado.xhtml#no-back-button>

Cosciani, C. (1969). *Impuesto al Valor Agregado*. Ediciones Depalma.

Delgado, C. (2004). *Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta. Aproximaciones al régimen de las rentas imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta: límites y perspectivas en el Perú*. En: VIII Jornadas de Derecho Tributario. Instituto de Derecho Tributario Peruano - IPTD. Recuperado de: https://www.ipdt.org/uploads/docs/06_VIIIJorIPDT_CDR.pdf

Effio, F. & Basuri, R. (2013). *Aplicación práctica del Impuesto a la Renta. Ejercicios 2012 - 2013*. Entrelineas.

Eseverri, E. (1995). *Ficciones, Presunciones y Reglas de Valoración*. Marcial Pons.

Fenochietto, R. (2001). *Impuesto al Valor Agregado. Análisis económico, técnico y jurídico*. La Ley.

Fernández, I. (2005). *Las deducciones del Impuesto a la Renta*. Palestra Editores.

Fernández, J. (2003). *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*. Aranzadi.

García-Margallo, J. (1985). *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Editorial de Derecho Reunidas S.A.

García, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta*. Instituto de Capacitación Tributaria.

Giuliani, C. (1980). *Impuesto a las Ganancias*. Ediciones Depalma.

Hernández, L. (1987). *Concepto de Renta, Intereses Presuntos y Reorganización de Sociedades*. En: Cuadernos Tributarios No. 4.

Hidalgo, G. (2008). *Algunos comentarios en relación con el tratamiento del Impuesto a la Renta a la prestación de servicios a título gratuito*. En: IUS ET VERITAS, 18(37), 182-193. Recperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12224/12790>

Iannacone, F. (2002). *Comentarios al Código Tributario*. Grijley.

Jarach, D. (1983). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo.

Luque, J. & Ramos, J. (2016). Reflexiones sobre la imposición a la venta e importación de intangibles a propósito del Plan Beps y los International VAT/GST Guidelines de la OCDE: ¿Qué tan necesario es someter a imposición estas operaciones? En: temas de derecho tributario. Ius et veritas, pp. 171-207.

Maguiña, R. (1995). *Impuesto General a las Ventas: Servicios*. En: Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT, (28), 85-89

Núñez, J. (1995). *Afectación Tributaria de los Servicios por el Impuesto General a las Ventas y la Informática*. En: Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT, (28), 85-89.

Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario. Impuesto a la Renta: aspectos significativos*. Fondo Editorial PUCP.

Mill, J. (1943). Principios de Economía. Fono de Cultura Económica.

Muñoz, S. (2008). *Aplicación de las Normas de Precios de Transferencia a las operaciones de préstamos gratuitos*. En: IX Jornadas Nacionales de Tributación. Precios de Transferencia. Asociación Fiscal Internacional - IFA, 339-360.

Muñoz, S. (2016). *Impacto de las normas de precios de transferencia a las operaciones gratuitas entre empresas del mismo grupo económico (Primera parte)*. En: Revista Análisis Tributario - AELE, 341(29), pp. 14-21.

Núñez, J. (1995). *Afectación Tributaria de los Servicios por el Impuesto General a las Ventas y la Informática*. En: Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT, (28), 85-89.

Obregón, T. (2011). *La interpretación e integración de la norma tributaria*. En: Advocatus, (25), 361-375.

Ortega, R. y Pacherrres, A. (2016). *Impuesto a la Renta de tercera categoría 2015 - 2016*. Thomson Reuters.

Palacios, L. (2003). *Las características de la Imposición a la Renta en Venezuela*. En: 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de legislación actual. Asociación Venezolana de Derecho Tributario - ATDT, 89-143.

Picón, J. (2021). *Deducciones del impuesto a la renta empresarial: ¿quién se llevó mi gasto? la ley, la SUNAT o lo perdí yo* Dogma Editores.

Pont, M. (1983). *Estudio sobre Temas Tributarios Actuales*.

Ramos, J. (2013). *Algunas consideraciones sobre la causalidad indirecta del gasto en el Impuesto a la Renta empresarial*. En: Revista Caballero Bustamante (765), 1-4.

Reale, M. (1984). *Introducción al Derecho*. Ediciones Pirámide.

Rubio, M. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Ara Editores.

Rubio, M. (2009). *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*. (Décima edición). Fondo Editorial PUCP.

Ruiz, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano. Principios y fundamentos*. (Vol. I). Palestra Editores.

Ruiz, F. (2021). *Derecho Trinitario Peruano. Impuesto al Valor Agregado (IGV)*. (Vol. III). Palestra Editores.

SUNAT. (2003). *Informe No. 007-2003-SUNAT/2B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i0072003.htm>

SUNAT. (2003). *Informe No. 055-2003-SUNAT/2B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i0552003.htm>

SUNAT. (2004). *Informe No. 148-2004-SUNAT/2B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i1482004.htm>

SUNAT. (2004). *Informe No. 240-2004-SUNAT/2B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i2402004.htm>

SUNAT. (2006). *Informe No. 090-2006-SUNAT/2B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0902006.htm>

SUNAT. (2011). *Informe No. 002-2011-SUNAT/2B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i002-2011.pdf>

SUNAT. (2011). *Informe No. 064-2011-SUNAT/2B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i064-2011.pdf>

SUNAT. (2013). *Informe No. 097-2013-SUNAT/4B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i097-2013.pdf>

SUNAT. (2013). *Informe No. 126-2013-SUNAT/4B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i126-2013.pdf>

SUNAT. (2014). *Informe No. 018-2014-SUNAT/4B0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i018-2014.pdf>

SUNAT. (2014). *Informe No. 026-2014-SUNAT/5D0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i026-2014-5D0000.pdf>

SUNAT. (2015). *Carta No. 043-2015-SUNAT/600000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i086-2015.pdf>

SUNAT. (2015). *Informe No. 086-2015-SUNAT/5D0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i086-2015.pdf>

SUNAT. (2016). *Informe No. 178 -2016-SUNAT/5D0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i178-2016.pdf>

SUNAT. (2016). *Informe No. 085-2016-SUNAT/5D0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i085-2016.pdf>

SUNAT. (2019). *Informe No. 151-2019-SUNAT/7T0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i151-2019-7T0000.pdf>

SUNAT. (2020). *Informe No. 056-2020-SUNAT/5D0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i056-2020-7T0000.pdf>

SUNAT. (2020). *Informe No. 153-2020-SUNAT/7T0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i153-2020-7T0000.pdf>

SUNAT. (2021). *Informe No. 000110-2021-SUNAT/7T0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i110-2021-7T0000.pdf>

SUNAT. (2023). *Informe No. 000025-2023-SUNAT/7T0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2023/informe-oficios/i000025-2023-7T0000.pdf>

SUNAT. (2024). *Informe No. 000046-2024-SUNAT/7T0000*. Recuperado de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2024/informe-oficios/i000046-2024-7T0000.pdf>

Tribunal Fiscal. (2006). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 01350-1-2006*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_01350.pdf

Tribunal Fiscal. (2007). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 10151-3-2007*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/3/2007_3_10151.pdf

Tribunal Fiscal. (2008). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 09165-4-2008*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_09165.pdf

Tribunal Fiscal. (2014). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 08844-2-2014*. Recuperado de:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/2/2014_2_08844.pdf

Tribunal Fiscal. (2014). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 10225-8-2014*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/8/2014_8_10225.pdf

Tribunal Fiscal. (2015). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 04289-8-2015*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_04289.pdf

Tribunal Fiscal. (2015). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 08246-8-2015*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_08246.pdf

Tribunal Fiscal. (2017). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 08680-8-2017*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_08680.pdf

Tribunal Fiscal. (2018). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 05151-11-2018*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/11/2018_11_05151.pdf

Tribunal Fiscal. (2019). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 02998-1-2019*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_1_02998.pdf

Tribunal Fiscal. (2019). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 07280-10-2019*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/10/2019_10_07280.pdf

Tribunal Fiscal. (2019). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 08042-1-2019*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_1_08042.pdf

Tribunal Fiscal. (2020). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 00578-1-2020*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/1/2020_1_00578.pdf

Tribunal Fiscal. (2020). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 01004-9-2020*. Recuperado de:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/9/2020_9_01004.pdf

Tribunal Fiscal. (2020). Resolución del Tribunal Fiscal No. 01702-2-2020. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/2/2020_2_01702.pdf

Tribunal Fiscal. (2020). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 02663-1-2020*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/1/2020_1_02663.pdf

Tribunal Fiscal. (2023). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 02913-1-2023*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2023/1/2023_1_02913.pdf

Tribunal Fiscal. (2025). *Resolución del Tribunal Fiscal No. 00748-1-2025*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2025/1/2025_1_00748.pdf

Valdés, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Temis.

Villanueva, W. (2009). *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú. Análisis, doctrina y jurisprudencia*. Tax Editor.

Villanueva, W. (2021). *Conceptos fundamentales del Impuesto General a las Ventas*. En: *Derecho & Sociedad*, (56), 1-21.

Anexo A: Matriz de Consistencia del Informe de TSP

Problemática sobre la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal de vehículos automotores, según su uso o destino				
Problemática	Objetivo	Alternativas de solución - hipótesis	Variables	Metodología
General ¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores, sean o no de las categorías reguladas, en todos los escenarios de uso o destino asignado? Específica ¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías reguladas cuando son destinados a actividades empresariales? ¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías reguladas cuando son destinados a actividades de dirección, representación y/o administración? ¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías reguladas cuando son destinados al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación? ¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías no reguladas cuando son destinados a actividades empresariales? ¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías no reguladas cuando son destinados a actividades de dirección, representación y/o administración? ¿Se puede deducir el gasto y utilizar el IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores de las categorías no reguladas cuando son destinados al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación?	General Analizar exhaustivamente la problemática relativa a la deducibilidad de los gastos y a la utilización del IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores, de acuerdo con su uso o destino, con el propósito de comprender a profundidad las implicancias tributarias que se generan. Específico 1. Identificar las principales causas y factores que han originado la problemática sobre la deducibilidad de los gastos y la utilización del IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores, según su uso o destino. Para ello, será necesaria una revisión exhaustiva de la normativa tributaria, la literatura académica y los pronunciamientos emitidos por la SUNAT, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, así como el análisis de la interrelación entre estos elementos y su impacto en el desarrollo y eventual solución de la problemática. 2. Determinar el tratamiento tributario que corresponde a la deducibilidad de gastos vehiculares, así como la utilización del IGV asociado como crédito fiscal, respecto de vehículos automotores, según el uso o destino que una empresa les pueda dar. 3. Proponer recomendaciones concretas para abordar de manera efectiva la problemática relacionada con la deducibilidad de los gastos y la utilización del IGV asociado como crédito fiscal que recaen en vehículos automotores, según su uso o destino, basadas en un análisis crítico de los hallazgos obtenidos y del marco teórico-conceptual desarrollado.	Primera alternativa: Se permite la deducción de los gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal en todos los escenarios de uso o destino definidos por la empresa, salvo en aquellos casos en los que los vehículos estén destinados al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación. Segunda alternativa: Solo se permite la deducción de los gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores destinados al giro del negocio que genere renta gravada con el IR y a operaciones gravadas con el IGV. Tercera alternativa: Es posible deducir los gastos y utilizar el IGV como crédito fiscal únicamente cuando los vehículos estén destinados (i) al giro del negocio que genera renta gravada y a operaciones gravadas con el IGV, o (ii) a labores de dirección, representación y/o administración, siempre que pertenezcan a las categorías reguladas. En cualquier otro caso, los gastos no serán deducibles ni el IGV podrá ser utilizado como crédito fiscal. Cuarta alternativa (seleccionada): Se admite la deducción de los gastos y el uso del IGV como crédito fiscal respecto de vehículos automotores destinados al giro del negocio generador de renta gravada, a actividades de dirección, representación y/o administración, y a operaciones gravadas con el IGV, independientemente de si pertenecen o no a las categorías reguladas, siempre que se cumplan con los requisitos y límites específicos establecidos por la normativa vigente. Por otro lado, si los vehículos se destinan al uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación, los gastos serán deducibles, pertenezcan o no a las categorías reguladas, siempre que dicho uso temporal sea considerado como un servicio gratuito que genera renta imputada gravada con el IR. No obstante, respecto del IGV, al tratarse de un servicio gratuito, no podrá utilizarse como crédito fiscal, al no cumplirse con que el gasto sea deducible y/o al no configurarse una operación gravada con el impuesto.	Independientes Según la categoría a la que pertenece el vehículo automotor: (i) categorías reguladas o (ii) categorías no reguladas. Según el uso o destino asignado al vehículo automotor: (i) empresariales, (ii) dirección, representación y/o administración o (iii) uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros), sin contraprestación. Dependientes Según el gasto que recae en el vehículo automotor, considerando su categoría y el uso o destino asignado. Según el IGV que recae en el vehículo automotor, considerando su categoría y el uso o destino asignado.	El presente Informe de TSP adopta un enfoque cualitativo con una metodología de carácter descriptivo y analítico, centrado en el examen riguroso de las fuentes normativas, la doctrina tributaria y los pronunciamientos emitidos por la SUNAT, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema. Dentro de este marco, se ha llevado a cabo una evaluación crítica de la jurisprudencia y la doctrina tributaria, contrastándolas con la normativa vigente, con el propósito de identificar tendencias, inconsistencias o vacíos interpretativos. Finalmente, a lo largo del presente Informe se incluyen reflexiones y comentarios personales, formulados a partir del análisis teórico desarrollado y de la experiencia profesional adquirida durante el desarrollo de la actividad.

Anexo B: Cuadro resumen sobre el tratamiento tributario aplicable a cada escenario disponible

Problemática sobre la deducibilidad de gastos y la utilización del IGV como crédito fiscal de vehículos automotores, según su uso o destino								
Vehículo analizado		Destinado a	Deducibilidad de			Uso del IGV como crédito fiscal de		
Clase de vehículo	Corresponde a		Gastos de Mantenimiento y seguros	Gastos por uso diario del vehículo	Gastos por depreciación	Gastos de Mantenimiento y seguros	Gastos por uso diario del vehículo	Costos de adquisición del vehículo
Toyota A.2 JAC B1.4	Categorías reguladas	Actividades empresariales	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
		Dirección, representación y/o administración	Sí (*)	Sí (*)	Sí (*)	Sí (*)	Sí (*)	Sí (*)
		Uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros) sin contraprestación	Sí (**)	No (**)	Sí (**)	No (***)	No (***)	No (***)
Hyundai A.1 Nissan A.1	Categorías no reguladas	Actividades empresariales	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
		Dirección, representación y/o administración	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
		Uso privado de personas naturales (accionistas, trabajadores o terceros) sin contraprestación	Sí (**)	No (**)	Sí (**)	No (***)	No (***)	No (***)

(*) Los gastos vehiculares estarán sujetos a los límites y/o condiciones previstos en la Ley del IR. En ese sentido, bajo una posición conservadora, el uso del IGV como crédito fiscal también quedará supeditado a lo que se determine respecto de la deducibilidad de dichos gastos. Asimismo, el IGV –asociado a la parte proporcional del gasto que excede el límite– que no puede utilizarse como crédito fiscal, tampoco podrá utilizarse como gasto deducible. En cuanto al IGV asociado a la adquisición de los vehículos podrá utilizarse completamente como crédito fiscal, dado que no se encuentra sujeto a tales límites ni condiciones.

(**) Los gastos de mantenimiento y seguros y depreciación son completamente deducibles, debido a que están asociados a la imputación de renta. Sin embargo, respecto de los gastos por uso diario del vehículo, no resulta factible su deducibilidad, debido a que corresponde que sean asumidos por quien utiliza el vehículo, no por la Compañía.

(***) El IGV asociado a los gastos vehiculares o a la adquisición de vehículos no podrá utilizarse como crédito fiscal, debido a que el gasto no es deducible y/o los vehículos están asociados a operaciones gratuitas no gravadas con el impuesto.