

# BOLETÍN TRIBUTARIO

Febrero 2025

## I. PRESENTACIÓN

Estimados, los saludamos de parte de +Value, firma liderada por Tania Quispe y Martín Ramos, ambos exsuperintendentes de SUNAT, que se consolida para ofrecer asesoría especializada en Precios de Transferencia y Consultoría Tributaria en procesos de fiscalización y litigios tributarios.

En esta ocasión, es un gusto presentarles el Boletín Tributario de febrero 2025, el cual tiene la finalidad de mantenerlos informados con los cambios normativos más recientes, así como con los informes de SUNAT, resoluciones del Tribunal Fiscal y sentencias del Poder Judicial que se hayan emitido en el último mes. Esperamos que sea de su agrado y les deseamos un buen mes.



## II. EDITORIAL

### **COSTOS DE PRODUCCIÓN Y TRIBUTACIÓN: claves para la industria pesquera, minera e inmobiliaria**

**Por: Martín Ramos**

El tratamiento tributario de los costos indirectos fijos en períodos de paralización es un tema crucial para industrias como la minería, la pesca y el sector inmobiliario, donde las interrupciones operativas son frecuentes debido a factores estacionales, regulatorios o de mercado. La adecuada determinación del costo computable y su impacto en la base imponible del Impuesto a la Renta requiere un análisis riguroso que combine la normativa vigente con los principios contables aplicables.

En este contexto, el tratamiento de los costos de producción y costos de ventas en el sector industrial tiene implicancias tributarias significativas que deben abordarse con precisión técnica y legal. Según el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta se determina a partir de los ingresos obtenidos en el ejercicio gravable, deduciendo de ellos el costo computable de los bienes transferidos. Esta definición plantea interrogantes clave sobre cómo deben considerarse los costos indirectos fijos durante períodos de inactividad, lo que ha generado debates en la doctrina y en la

práctica tributaria.

De acuerdo con la norma señalada, el ingreso neto total se determina restando del ingreso bruto conceptos como devoluciones, bonificaciones, descuentos y otros ajustes reconocidos en las prácticas del mercado. Por su parte, el costo computable incluye el costo de adquisición, producción o construcción, así como el valor de ingreso al patrimonio o el último valor de inventario determinado conforme a la ley, debidamente ajustado según las normas de corrección monetaria. Sin embargo, en ningún caso los intereses pueden considerarse parte del costo computable.

El numeral 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta define que el costo de producción incluye los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción. En el mismo sentido, el inciso a) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, precisa que el costo computable en la transferencia de bienes puede ser determinado considerando su adquisición, producción, construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el último inventario disponible.

Asimismo, la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 134-2004-EF establece que los "costos indirectos de fabricación o construcción" deben entenderse como los "gastos de producción indirectos" según lo

dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) sobre existencias. La NIC 2 - Inventarios señala que el costo de los inventarios incluye tanto los costos de adquisición y transformación como otros costos necesarios para que los bienes alcancen su condición y ubicación actuales. Los costos de transformación, a su vez, abarcan los directamente relacionados con las unidades producidas, como la mano de obra directa, y los costos indirectos fijos y variables.

En este contexto, los costos indirectos fijos, tales como el mantenimiento de edificios y equipos, deben asignarse a la producción considerando la capacidad normal de las instalaciones, mientras que los costos indirectos variables se distribuyen de acuerdo con el nivel real de uso de los medios de producción. La jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha clarificado este tratamiento en diversas resoluciones, como las N° 00898-4-2008 y 11969-3-2014, las cuales establecen que solo pueden incorporarse al costo de existencias aquellos gastos indirectos de producción que efectivamente contribuyan a la ubicación y condición del producto para su venta.

Por otro lado, la Resolución N° 00261-1-2007 precisa que el reconocimiento de un gasto está sujeto a que este se haya devengado y pueda determinarse con fiabilidad. Si se espera un beneficio económico futuro, el monto debe reconocerse como costo del activo; de lo contrario, se registra como un gasto operativo del ejercicio. En la misma línea, la Resolución N° 00925-3-2020 establece que la capacidad normal de una empresa debe calcularse tomando en cuenta el promedio de varios períodos, considerando la pérdida de capacidad generada por mantenimientos o interrupciones previsibles.

Si se aplica este marco normativo y jurisprudencial a distintos sectores, se pueden identificar los costos indirectos fijos que forman parte del proceso productivo en cada industria. En el sector pesquero, estos costos incluyen los relacionados con la captura, el procesamiento y almacenamiento de la pesca, así como aquellos derivados de

la estacionalidad de la actividad. En particular, los costos indirectos fijos comprenden el mantenimiento de embarcaciones y equipos de pesca, seguros de embarcaciones y tripulantes, gastos de permisos y licencias, mantenimiento de plantas procesadoras y costos de seguridad y vigilancia.

En el sector minero, los costos de producción abarcan desde la exploración y el desarrollo de minas hasta la extracción y procesamiento de minerales, incluyendo los costos ambientales y de remediación. En este caso, los costos indirectos fijos incluyen el mantenimiento de infraestructura, la amortización de maquinaria y equipos, los seguros sobre instalaciones y equipos, así como los costos ambientales relacionados con el monitoreo, la gestión de residuos y el tratamiento de agua.

En el sector inmobiliario vinculado a la venta de lotes, el costo de producción considera la adquisición de terrenos, la urbanización, la habilitación de infraestructura y los costos administrativos y financieros asociados a la comercialización. Dentro de los costos indirectos fijos destacan la amortización de maquinaria, los costos salariales del personal de ventas, los gastos por permisos y licencias, los seguros de inmuebles y el mantenimiento de infraestructura común, como vías de acceso, alumbrado público y parques.

Un aspecto clave en el tratamiento tributario de los costos indirectos fijos es su reconocimiento en períodos de paralización. En la industria pesquera, las interrupciones son frecuentes debido a vedas biológicas, condiciones climáticas adversas o restricciones regulatorias. Sin embargo, durante estos periodos, las empresas deben seguir asumiendo costos fijos, tales como el mantenimiento de embarcaciones, seguros y sueldos administrativos. Si estas paralizaciones se consideran parte de la capacidad normal de operación, dichos costos deben reconocerse como parte del costo de producción. No obstante, si la interrupción supera los márgenes habituales de inactividad, estos montos podrían reclasificarse como gastos del ejercicio, reduciendo así el costo computable de los bienes producidos.

En la actividad minera, las paralizaciones pueden deberse a conflictos sociales, regulaciones ambientales, fluctuaciones en los precios de los metales o condiciones climáticas extremas. Aun en estos casos, las empresas continúan incurriendo en costos indirectos fijos relacionados con la seguridad, la vigilancia, el mantenimiento de equipos y el cumplimiento de obligaciones ambientales. Si estos costos responden a una planificación operativa que contempla interrupciones como parte del ciclo productivo, pueden formar parte del costo de producción. Sin embargo, si la paralización es prolongada e inesperada, deben reconocerse como gastos del ejercicio.

En el sector inmobiliario, la comercialización de lotes puede verse afectada por demoras en la obtención de permisos, bajas en la demanda del mercado o factores climáticos que retrasen la urbanización. A pesar de ello, las empresas deben asumir costos fijos como intereses financieros, mantenimiento de áreas urbanizadas, publicidad y gastos administrativos. Si estos costos están directamente relacionados con la construcción y forman parte del ciclo operativo normal, deben incluirse en el costo de producción. No obstante, si el proyecto sufre una paralización extraordinaria, como una crisis económica prolongada o problemas legales, dichos costos podrían reclasificarse como gastos.

En conclusión, el tratamiento tributario de los costos indirectos fijos en escenarios de paralización depende de si la empresa puede demostrar que forman parte del costo de producción y si la capacidad normal ha sido correctamente determinada. Para ello, es fundamental contar con documentación adecuada, informes técnicos y políticas contables bien definidas que sustenten la asignación de estos costos. La jurisprudencia del Tribunal Fiscal ofrece un marco de referencia valioso, pero su aplicación efectiva en cada sector dependerá de la naturaleza de la actividad, la previsibilidad de las paralizaciones y la evidencia que la empresa pueda presentar ante la Administración Tributaria.

# III. DECRETOS

**Se modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.** - Mediante el [Decreto Supremo No. 017-2025-EF](#), publicado el 12 de febrero del 2025, se modifica el artículo 8-C del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en los siguientes términos:

*“Artículo 8-C.- Exchange Traded Fund (ETF)*

*Para efectos de la inafectación prevista en el inciso h) del tercer párrafo del artículo 18 de la Ley, los Exchange Traded Fund (ETF) son vehículos de inversión cuyas unidades de participación se encuentran listadas en bolsas de valores o mercados organizados, respaldadas por una canasta de activos, de los que se deriva su valor y que tienen como objetivo replicar el desempeño de un determinado índice o canasta de activos.*

*La creación y redención de unidades de participación de ETF se realiza fundamentalmente mediante la entrega de todos los valores y el efectivo que conforman la cartera del día.*

*Tratándose de la inafectación del número romano en minúscula v. del mencionado inciso h), el ETF únicamente está construido sobre la base de los instrumentos considerados en los números romanos en minúscula i. y ii. del referido inciso.”*

**Se modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.** - Mediante el [Decreto Supremo No. 021-2025-EF](#), publicado el 16 de febrero del 2025, se modifica el artículo 53-C del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

El presente tiene por finalidad establecer las disposiciones reglamentarias necesarias para el cumplimiento de la obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto a la renta a cargo de la persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, domiciliada en el país, que perciba rentas de segunda categoría por las enajenaciones indirectas a que se refiere el primer y cuarto párrafos del inciso e) del artículo 10 de la Ley del Impuesto a la Renta, no sujetas a retención.

**Se modifica el Reglamento del Decreto Legislativo N°1535 que regula la calificación de los sujetos que deben cumplir obligaciones administradas y/o recaudadas por la SUNAT, conforme a un perfil de cumplimiento.** - Mediante el [Decreto Supremo No. 018-2025-EF](#), publicado el 14 de febrero del 2025, se modifica el artículo 2 y el numeral 18.1 del artículo 18 del Reglamento del Decreto Legislativo N°1535, en los siguientes términos:

*“Artículo 2.- Finalidad*

*El presente reglamento tiene por finalidad viabilizar la implementación de la calificación de los sujetos que deben cumplir con las obligaciones tributarias, aduaneras y las no tributarias administradas y/o recaudadas por la SUNAT, conforme al perfil de cumplimiento creado por el Decreto Legislativo N°1535; en una primera etapa para los sujetos que generan rentas de tercera categoría y con la realización previa de ocho (8) calificaciones de prueba, e incorporar variables adicionales aplicables a los contratos de colaboración empresarial o a las partes de un contrato de colaboración empresarial.”*

*“Artículo 18.- De las calificaciones de prueba*

*18.1 La SUNAT realiza ocho (8) calificaciones de prueba, conforme a lo regulado en el Decreto*

*Legislativo N°1535 y en el presente reglamento, las cuales solo tienen carácter informativo y carecen de efectos. (...)*

# IV. RESOLUCIONES

**Se amplían aplicación de la facultad discrecional en la administración de sanciones por infracciones relacionadas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios llevados de manera electrónica dispuesta en la Res. N° 000039-2023 SUNAT/700000 y ampliatorias. -**

Mediante la [Resolución de Superintendencia N°000003-2025-SUNAT/700000](#), publicada el 31 de enero del 2025, se resuelve ampliar lo dispuesto en los numerales 2 de la columna “Supuestos para la aplicación de la facultad discrecional” del Anexo a la Resolución de Superintendencia N° 000039-2023-SUNAT/700000, relativos a las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 10 del artículo 175 del Código Tributario, para:

- Incluir a dichas infracciones cuando se configuren por los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2025; y,

- Prorrogar el plazo para subsanar la generación de los registros y/o realizar los ajustes que correspondan en el SIRE hasta el 31 de julio de 2025.

**Se aprueba el Procedimiento de Adjudicación, Donación y Destino de Bienes - Versión 2. -**

Mediante la [Resolución de Superintendencia N°000031-2025/SUNAT](#), publicada el 13 de febrero del 2025, se tiene por objeto precisar las actividades a seguir para la adjudicación, donación o destino de bienes que están disponibles en un almacén aduanero o en un almacén de la SUNAT en aplicación de la LGA,

la LDA, el TUO del CT, los Decretos Legislativos N°s 1103, 1107 y 1126, y normas especiales o temporales de disposición.

**Se aprueba la facultad discrecional para no sancionar infracciones previstas en la Ley General de Aduanas relacionadas con las operaciones en el Terminal Portuario Multipropósito de Chancay. -**

Mediante la [Resolución de Superintendencia N°000007-2025-SUNAT/300000](#), publicada el 19 de febrero del 2025, se resuelve lo siguiente:

1. Aplicar la facultad discrecional para no sancionar las infracciones tipificadas en el inciso c) del artículo 197 e inciso b) del artículo 198 de la Ley General de Aduanas, identificadas con los códigos N07, N08, N09, N10, N14, N15, N18, N19, P81 y P82, siempre que se cumpla de manera conjunta con las condiciones establecidas en el anexo de la resolución.
2. No procede la devolución ni compensación de los pagos realizados vinculados a las infracciones materia de la facultad discrecional prevista en la presente resolución.

# V. INFORMES



## [INFORME N°000022-2025-SUNAT/7T0000](#)

Mediante el informe publicado el 12 de febrero del 2025, la SUNAT, en relación con las adquisiciones de bienes y servicios realizadas con el dinero recibido como recurso no reembolsable por las empresas beneficiarias del Fondo MIPYME Emprendedor del Programa de Apoyo a la Internacionalización (PAI), realiza las siguientes consultas:

1. ¿El importe pagado por las adquisiciones de bienes y servicios es considerado gasto deducible para efecto del IR?
2. ¿El IGV pagado por las adquisiciones de bienes y servicios puede utilizarse como crédito fiscal?

La SUNAT concluye lo siguiente:

*“En relación con las adquisiciones de bienes y servicios realizadas con el dinero recibido como recurso no reembolsable por las empresas beneficiarias del Fondo MIPYME Emprendedor del PAI:*

1. *El importe pagado por tales adquisiciones se considera gasto deducible para efecto del IR, en la medida que estas sean necesarias para la generación y mantenimiento de la fuente de rentas de tercera categoría gravadas con dicho impuesto, y siempre que tales gastos cumplan, además, con los criterios de normalidad y razonabilidad, entre otros.*

2. *El IGV pagado por las adquisiciones de bienes y servicios puede utilizarse como crédito fiscal en la medida que se cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, entre otros”*

## [INFORME N°000028-2025-SUNAT/7T0000](#)

Mediante el informe publicado el 27 de febrero del 2025, la SUNAT, en relación al acogimiento al Fraccionamiento Especial (FE) de las deudas tributarias administradas por SUNAT, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 1634, realiza las siguientes consultas:

1. En caso de un procedimiento en el cual se discuten varios valores, si el contribuyente opta por acoger al FE solo uno de ellos, ¿se entiende que el desistimiento es exclusivamente respecto de dicho valor?
2. El desistimiento a que alude el artículo 10 del Decreto Legislativo N.º1634, respecto de las deudas por las que se solicita acogimiento al FE, ¿comprende también a las impugnaciones que de tales deudas hubiere efectuado la administración tributaria?
3. Si un contribuyente ha impugnado judicialmente una deuda y el Poder Judicial ha emitido una sentencia firme antes de la vigencia del Decreto Legislativo N.º1634, ejecutándose la carta fianza otorgada al amparo del artículo 159 del Código Tributario, pero quedando un saldo pendiente, ¿puede acogerse al FE el monto no cubierto por la ejecución de la carta fianza?

4. ¿El desistimiento generado por la aprobación del FE opera exclusivamente sobre demandas contencioso-administrativas y de amparo que buscan anular la determinación de deuda efectuada por SUNAT, así como sobre aquellas que solicitan la prescripción de la acción de determinación y/o cobro? ¿O también afecta otros procesos judiciales que no tienen estos objetivos?

La SUNAT concluye lo siguiente:

1. *Si en un procedimiento en el cual se hubiere impugnado varios valores, el contribuyente opta por acoger al FE solo uno de ellos, se entiende que el desistimiento es únicamente respecto del valor por el que se hubiere presentado la solicitud de acogimiento al FE, manteniéndose impugnados los demás valores.*
2. *El desistimiento de la deuda impugnada por los deudores tributarios, previsto en el artículo 10 del Decreto Legislativo N.°1634, respecto de las deudas por las que solicitan su acogimiento al FE, no comprende a las impugnaciones que de tales deudas hubiere efectuado la administración tributaria, por lo que estas continúan con su tramitación.*
3. *Si un contribuyente ha impugnado judicialmente una deuda tributaria y el Poder Judicial ha emitido una sentencia firme antes de la vigencia del Decreto ejecutándose la carta fianza otorgada al amparo del artículo 159 del Código Tributario, el saldo no cubierto por esta podrá acogerse al FE.*
4. *El desistimiento generado por la aprobación de la solicitud de acogimiento al FE solo opera respecto de las demandas contencioso-administrativas y acciones de amparo presentadas por los deudores tributarios, cuya pretensión tenga incidencia respecto de la determinación y/o cobranza de la deuda por la que se hubiere solicitado el FE, sea de manera directa o indirecta.*

# VI. JURISPRUDENCIA

## Fehaciencia – Causalidad del Gasto – Medios Probatorios

Mediante la [Casación N°37223-2023 Lima](#) publicada el 03 de febrero del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia señalando lo siguiente:

*“Si bien la norma denunciada no desarrolla en forma expresa el criterio de fehaciencia, cabe señalar que dicho criterio se encuentra implícito en la norma en mención, toda vez que la deducibilidad de las operaciones que constituyan gasto se encuentra vinculada con el hecho de que las erogaciones que lo constituyan efectivamente hayan ocurrido en la realidad, luego de lo cual la administración tributaria procederá a verificar si los referidos gastos objeto de verificación cumplen o no con el principio de causalidad, con el criterio de normalidad, así como con los criterios de generalidad y razonabilidad, conforme lo establecen el primer y el último párrafos del citado artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, según corresponda a cada caso”*

## Glosario de Fallos Empleados por el Tribunal Fiscal

Mediante la [Casación N°16892-2024 Lima](#) publicada el 03 de febrero del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República señala lo siguiente:

*“El Tribunal Fiscal actuó conforme a ley, ya que aplicó el criterio contenido en el “Glosario*

*de fallos empleados por el Tribunal Fiscal”, al comprobar que la administración tributaria no siguió el procedimiento establecido para determinar la base presunta”.*

## Inafectación del Drawback

Mediante la [Casación N°35498-2023 Lima](#) publicada el 03 de febrero del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto a la inafectación del drawback; señalando lo siguiente:

*“Los ingresos por drawback constituyen renta inafecta por no encontrarse dentro del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, sobre la aplicación de la prorrata, la parte demandante no contaba con los elementos necesarios para utilizar el método directo, al no demostrar los gastos imputables a cada una de las rentas, en la medida que los ingresos que obtuvo como producto del drawback calificaron como inafectos al impuesto a la renta, y, estando a que además obtuvo rentas gravadas, resultaba correcto que tales ingresos se hubieran considerado para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos durante el ejercicio 2006, considerando lo previsto en el literal p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta”.*

## Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Reparación por Servicios de Seguridad Industrial y Comisiones Pagadas al Exterior

Mediante la [Casación N°30385-2023 Lima](#) publicada el 13 de febrero del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia respecto al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; señalando lo siguiente:

### Problemática planteada:

Los siguientes reparos: i) al crédito fiscal del impuesto general a las ventas de enero a agosto y octubre a diciembre de 2005, por servicios de seguridad industrial; ii) al impuesto a la renta del ejercicio 2005, por gastos por servicios de seguridad industrial; y iii) al impuesto a la renta del ejercicio 2005, por gastos por comisiones pagadas al exterior; ¿han sido emitidos conforme a ley?

### Posición de la Sala Suprema:

No todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas; asimismo, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá cumplir con el denominado principio de causalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el caso, la recurrente no ha acreditado que los gastos por servicios industriales y por comisiones pagadas al exterior se encuentren debidamente sustentados y no demostró que dichos servicios hayan sido realizados. Por lo tanto, dichos gastos no han cumplido con el criterio de fehaciencia, al verificarse que la recurrente no cuenta con la documentación sustentatoria mínima que respalde sus operaciones, esto es, no ha acreditado que las operaciones por las cuales dedujo el gasto se produjeron.

### **Intereses Moratorios y Capitalización de Intereses – Resolución de Cumplimiento – Motivación Inexistente**

Mediante la [Casación N°16799-2024 Lima](#) publicada el 13 de febrero del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia señalando lo siguiente:

“Corresponde que la instancia de mérito emita pronunciamiento respecto de los intereses capitalizables e intereses moratorios, pues, existen diferencias entre el presente proceso y el proceso judicial señalado por la Sala de mérito, evidenciándose una nula motivación. Por otro lado, considerando que el caso que nos ocupa se vincula con una resolución de cumplimiento, el pronunciamiento se encuentra restringido a establecer si la administración tributaria cumplió o no con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal”.

### **Deducción de Gasto por Obras Adicionales**

Mediante la [Casación N°16564-2024 Lima](#) publicada el 13 de febrero del 2025, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República se pronuncia señalando lo siguiente:

“Se entiende por devengado a todo ingreso sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo al producirse los hechos necesarios para que se genere, es decir, cuando los hechos ocurran; no es factible que se concluya que los hechos generadores del gasto de obras adicionales realizadas se hayan producido en el año 2009 sobre la base de estimaciones”