

INFORME N.º 181-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En relación con los gastos de viaje y viáticos por gastos de alojamiento, alimentación y movilidad asumidos por una empresa domiciliada, con ocasión del servicio prestado por una persona natural domiciliada, con la cual no tiene una relación laboral y cuya retribución constituye renta de cuarta categoría, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Procede deducir tales gastos al amparo del inciso r) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. De no ser aplicable la norma antes citada, ¿podría realizarse la deducción de dichos gastos sobre la base del principio de causalidad?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante "LIR").
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante "Reglamento").

ANÁLISIS:

1. El artículo 33º de la LIR establece que son rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría (inciso a); y por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares (inciso b).

Por su parte, el artículo 34º de la misma ley dispone que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de:

- a) El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría.

- b) Cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.
- c) Las participaciones de los trabajadores ya sean que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.
- d) Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.
- e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.
- f) Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

Como fluye de las normas citadas, para efectos del Impuesto a la Renta, constituyen rentas de cuarta categoría, entre otras, aquellas que provienen del ejercicio individual, esto es, sin relación de dependencia, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividad, siempre que dichas rentas no estén expresamente consideradas como de tercera o quinta categoría.

Teniendo en cuenta ello, partimos de la premisa que el supuesto materia de consulta se refiere a un servicio prestado por una persona natural a una empresa domiciliada, con la cual no tiene relación laboral, cuya retribución califica como renta de cuarta categoría y que no se encuentra en ninguno de los supuestos de rentas de quinta categoría antes mencionados⁽¹⁾.

Ahora bien, cuando se trata de servicios prestados sin que medie una relación laboral y el prestador del servicio requiere para su ejecución, desplazarse a un lugar distinto al de su residencia habitual, los gastos de viaje y los viáticos por hospedaje, alimentación y movilidad, constituyen gastos propios del prestador del servicio y no del usuario en la medida que estos corresponden a los costos que le demanda el cumplimiento de las obligaciones contraídas con tal usuario.

¹ Al respecto, es preciso indicar que la determinación de la categoría de renta que corresponde a los ingresos no puede realizarse a priori, sino que deberá analizarse cada caso en concreto. Como se ha señalado en el Informe N.º 095-2004-SUNAT/2B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i0952004.htm>), para establecer si existe trabajo prestado en forma independiente o subordinado en determinada relación contractual -lo cual es relevante para considerar, en principio, si las rentas califican como de cuarta o quinta categoría-, se tendrá en cuenta los actos, situaciones y relaciones que efectivamente realicen, persigan o establezcan las partes, y no sólo la formalidad con que se presenten los mismos.

En tal razón, en la medida que la retribución por el servicio supone la inclusión de aquellos gastos que demanda su ejecución, el hecho que los gastos de viaje y viáticos se encuentren desagregados o diferenciados de la retribución principal o sean asumidos por el usuario sin reembolso del prestador, no enerva su naturaleza de retribución para el prestador en tanto representan un beneficio o ventaja patrimonial para este.

Siendo esto así, en el supuesto materia de consulta, los gastos de viaje que sean asumidos por el usuario del servicio y que no sean reembolsados por el prestador, constituirán para este último, retribución en especie por el servicio prestado, encontrándose afectos al Impuesto a la Renta de cuarta categoría⁽²⁾.

2. Ahora bien, en cuanto a la deducción de los referidos gastos, es preciso indicar que el artículo 37° de la LIR dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida.

Agrega, el último párrafo del mismo artículo que, para efecto de determinar que los gastos son necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) del referido artículo 37°, entre otros.

Sobre el particular, esta Administración Tributaria ha señalado en el Informe N.° 026-2014-SUNAT/5D0000⁽³⁾ que: *“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.”*

Conforme a ello, el inciso r) del referido artículo 37° antes mencionado considera como deducibles a los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada. Indica que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

² Similar criterio ha sido expuesto por esta Administración Tributaria en el Informe N.° 200-2006-SUNAT/2B0000 (disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i2002006.htm>) en el cual se concluye que constituye una mayor retribución, el gasto incurrido por un sujeto domiciliado correspondiente a viáticos del prestador del servicio no domiciliado en el país.

Igualmente, en la Resolución N.° 00162-1-2008, publicada en el diario oficial El Peruano el 25.1.2008, el Tribunal Fiscal ha establecido como criterio de observancia obligatoria que: *“los gastos por concepto de pasajes y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituyen renta gravable de este último”*.

³ Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i026-2014-5D0000.pdf>.

En relación con estos gastos, se ha señalado en el Informe N.º 046-2007-SUNAT/2B0000⁽⁴⁾ que, en concordancia con el inciso a) del artículo 34º de la LIR, aquellos se refieren a los que se incurren con ocasión del traslado del trabajador, por asuntos del servicio que presta, a un lugar distinto al de su residencia habitual.

En consecuencia, dado que la deducción de gastos de viaje y viáticos a que se refiere el inciso r) del artículo 37º de la LIR supone necesariamente la existencia de una relación laboral, este no resulta aplicable al supuesto materia de consulta, en el cual no se tiene dicho tipo de relación.

3. En relación con la segunda consulta, el inciso v) del artículo 37º de la LIR señala que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Así pues, en la medida que, como lo hemos señalado precedentemente, en el supuesto materia de consulta, los gastos de viaje asumidos por la empresa y que no le sean reembolsados, forman parte de la retribución del prestador del servicio y constituyen para este último rentas de cuarta categoría, les resultará aplicable el citado inciso v) del artículo 37º de la LIR, siempre que cumplan con el principio de causalidad y en tanto el gasto no se encuentre limitado o prohibido por ley.

CONCLUSIONES:

En relación con los gastos de viaje y viáticos por gastos de alojamiento, alimentación y movilidad asumidos por una empresa domiciliada, con ocasión del servicio prestado por una persona natural domiciliada, con la cual no tiene una relación laboral y cuya retribución constituye renta de cuarta categoría:

1. No resulta aplicable el inciso r) del artículo 37º de la LIR.
2. Son deducibles para la empresa de acuerdo con el inciso v) del artículo 37º de la LIR, en tanto no hayan sido reembolsados por el prestador del servicio, siempre que cumplan con el principio de causalidad y en tanto el gasto no se encuentre limitado o prohibido por ley.

Lima, 21 de noviembre de 2019

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rap/

CT0005-2018 / CT0007-2018 / CT0203-2018

IMPUESTO A LA RENTA – Deducción de gastos de viajes y viáticos – Rentas de cuarta categoría.

⁴ Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0462007.htm>.