

INFORME N.º 097-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

En relación con lo dispuesto en el numeral 4 del inciso r) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y respecto de vehículos de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4, se consulta lo siguiente:

1. ¿Las actividades que desarrollan los vendedores, así como las de transporte de personal del titular minero, constituyen actividades de dirección, representación y administración de la empresa a que se refiere dicha norma?
2. ¿A los gastos incurridos en tales vehículos asignados a las actividades de ventas así como a las de transporte de superficie para el personal que labora en la actividad minera, cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, según corresponda, haya sido mayor a 30 UIT, les resulta aplicable la prohibición de la deducción del gasto a que alude el referido numeral?

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, TUO de la LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).

ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del artículo 37º del TUO de la LIR prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Asimismo, el primer párrafo del inciso w) del citado artículo dispone que tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, son deducibles los siguientes conceptos: (i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero y otros; (ii) funcionamiento, entendido como los destinados a combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y, (iii) depreciación por desgaste.

Agrega el tercer párrafo del mismo inciso que, tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4, asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, serán deducibles los conceptos señalados en el primer párrafo del referido inciso de acuerdo con la tabla que fije el reglamento en función a indicadores tales como la dimensión de la empresa, la naturaleza de las actividades o la conformación de los activos. Añade que no serán deducibles los gastos de acuerdo con lo previsto en este párrafo, en el caso de vehículos automotores cuyo precio exceda el importe o los importes que establezca el reglamento.

Al respecto, el primer párrafo del numeral 4 del inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la LIR prevé que para la aplicación del inciso w) del artículo 37° del TUO de la LIR se tendrá en cuenta que tratándose de vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, la deducción procederá únicamente en relación con el número de vehículos automotores que surja por aplicación de la tabla contenida en dicho numeral.

Añade que no serán deducibles los gastos de vehículos automotores cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, según se trate de adquisiciones a título oneroso o gratuito, haya sido mayor a 30 UIT. A tal efecto, se considerará la UIT correspondiente al ejercicio gravable en que se efectuó la mencionada adquisición o ingreso al patrimonio.

De las normas glosadas fluye que la regulación a que se refiere el tercer párrafo del inciso w) del artículo 37° del TUO de la LIR y el numeral 4 del inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la LIR es aplicable únicamente respecto de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa.

2. Con relación a las actividades de dirección, representación y administración de la empresa a que se refiere el inciso r) en mención, cabe señalar que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no contienen una definición sobre qué debe entenderse por tales actividades.

En ese sentido, en una primera aproximación al sentido y alcance de dichos términos, cabe indicar que en cuanto al término “administración”, en el Informe N.º 238-2004-SUNAT/2B0000 se recurrió a la doctrina, señalándose que *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.*

Por su parte, la “representación” es la *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. Cuando esta posibilitación ha sido conferida por el representado al representante de manera autónoma y utilizando la fórmula contractual oportuna, se habla de representación voluntaria. Y, por el contrario, cuando es la ley la que prevé que determinadas personas actuarán en interés y por cuenta de otras, se habla de representación legal*⁽¹⁾.

En cuanto al término “dirección”, el mismo alude a *la acción y efecto de dirigir; y este, a gobernar, regir, dar reglas para el manejo de una dependencia, empresa o pretensión*⁽²⁾. En sentido restringido, el poder de dirección se concreta a *la 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*⁽³⁾.

Ahora bien, a efecto de delimitar el sentido y alcance de los términos en cuestión debe tenerse en cuenta que conforme a lo indicado en los anteproyectos de la Ley N.º 27804 (que fue la que incorporó a la LIR los términos bajo análisis) las limitaciones para la deducibilidad de los gastos incurridos en aquellos vehículos incluidos en las categorías A2, A3 y A4 establecidas mediante la incorporación del literal w) al artículo 37º de la LIR⁽⁴⁾, fue con la finalidad de evitar la evasión impositiva que se estaba produciendo mediante la adquisición de vehículos de lujo por las empresas para el uso personal de sus directivos o administradores⁽⁵⁾⁽⁶⁾.

3. De lo señalado en el numeral precedente, se tiene que las actividades que desarrollan los vendedores, así como las de transporte de personal del titular minero, no constituyen actividades de dirección, representación y administración de la empresa, toda vez que no suponen el ejercicio de las

¹ Ribó Durand, Luis. Citado por Huamaní Cueva, Rosendo, en: Código Tributario comentado, parte 1. Jurista editores. Lima, 2013; pág. 346.

² Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (<http://www.rae.es/rae.html>).

³ Hernández Rueda, Lupo. “Poder de dirección del empleador”. En: Instituciones de derecho del trabajo y de la seguridad social. Coordinadores: Néstor de Buen Lozano y Emilio Morgado Valenzuela. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie G: Estudios Doctrinales, N.º 188. Academia Iberoamericana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social – Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1997. Pág. 406.

⁴ El numeral 12.1 del artículo 12º de la Ley N.º 2 7804 (publicada el 2.8.2002) incorporó este literal, en el cual ya se aludía a los términos en cuestión.

⁵ Según consta en el rubro "Fundamentación" del numeral VII "Limitación de gastos de vehículos" del proyecto de ley N.º 3223/2001-CR, antecedente de la Ley N.º 27804.

⁶ Cabe indicar que mediante el Decreto Legislativo N.º 1120, publicado el 18.7.2012 se modificó el citado inciso, incorporándose la alusión a los vehículos automotores de las categorías B1.3 y B1.4, sustentándose dicha incorporación en que *los gastos incurridos en tales vehículos podrían dar lugar a su uso en necesidades particulares o personales de sus directivos o funcionarios* (página 28 de la exposición de motivos del mencionado decreto legislativo).

funciones de dirección, representación y administración en los términos señalados en el numeral 2 de este informe; por lo que no les resulta de aplicación lo dispuesto en el numeral 4 del inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la LIR⁽⁷⁾.

En ese sentido, toda vez que la prohibición de la deducción de los gastos de vehículos automotores cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio⁽⁸⁾ haya sido mayor a 30 UIT, está referida únicamente a los vehículos asignados a actividades de *dirección, representación y administración de la empresa*; y siendo que se ha concluido que las actividades que desarrollan los vendedores, así como las de transporte de personal del titular minero, no constituyen actividades de dirección, representación y administración de la empresa, a los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio haya sido mayor a 30 UIT, asignados a las actividades de ventas así como a las de transporte de superficie para el personal que labora en la actividad minera, no les resulta de aplicación la prohibición de la deducción del gasto a que alude el numeral 4 del inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la LIR.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo precedente, cabe indicar que, en general, los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4, incluso aquellos cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, según corresponda, haya sido mayor a 30 UIT, sólo serán deducibles de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del inciso w) del artículo 37° del TUO de la LIR, esto es, en tanto sean estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa.

De otro lado, respecto a los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías B1.3 y B1.4 asignados a las actividades de ventas así como a las de transporte de superficie para el personal que labora en la actividad minera, cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, según corresponda, haya sido mayor a 30 UIT, sólo serán deducibles en la medida que cumplan con el principio de causalidad establecido en el primer párrafo del artículo 37° del TUO de la LIR⁽⁹⁾.

⁷ Cabe indicar que ya en el Informe N.º 238-2004-SUNAT/2B0000 se ha señalado que las actividades de ventas (entre otras) realizadas por los trabajadores de las empresas no se consideran dentro de las actividades de administración de empresas a que se refiere el inciso w) del TUO de la LIR y el inciso r) del artículo 21° del Reglamento de dicha Ley.

⁸ Según se trate de adquisiciones a título oneroso o gratuito.

⁹ Un criterio similar se asumió en el Informe N.º 007-2003-SUNAT/2B0000 en el que se analizó la deducibilidad de los gastos incurridos en unidades vehiculares clasificadas en categorías diferentes a las que se refiere el literal w) del artículo 37° del TUO de la LIR; y en el que se señala que los mismos 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 fuente, no siéndoles de aplicación lo dispuesto en el aludido literal.

CONCLUSIONES

1. Las actividades que desarrollan los vendedores, así como las de transporte de personal del titular minero, no constituyen actividades de dirección, representación y administración de la empresa, por lo que no les resulta de aplicación lo dispuesto en el numeral 4 del inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. A los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 asignados a las actividades de ventas así como a las de transporte de superficie para el personal que labora en la actividad minera, cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, según corresponda, haya sido mayor a 30 UIT, no les resulta de aplicación la prohibición de la deducción del gasto a que alude el numeral 4 del inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, 28 de mayo de 2013

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rap
A0139.1-D13
IMPUESTO A LA RENTA – Gastos en vehículos automotores