

Deducción por gastos incurridos en vehículos

Desembolsos admitidos y las limitaciones por actividades destinadas a la dirección, representación y administración de la empresa

Carlos Alberto
BASSALLO RAMOS

1. Introducción

Como ya es conocido en el ámbito tributario, para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría es esencial establecer la renta neta, toda vez que esta constituye la base imponible sobre la que deberá aplicarse la tasa del impuesto.

Para ello, el primer paso que debemos dar es determinar la renta bruta de tercera categoría. Establecida la renta bruta, de esta se tendrán que descontar todos aquellos gastos o erogaciones que estuvieron destinados a producir los ingresos o a mantener la fuente de los ingresos. Estas erogaciones son llamadas GASTOS DEDUCIBLES, y se convierten en un elemento indispensable para hallar la renta neta de tercera categoría. Tales gastos deducibles responden al llamado principio de causalidad, contenido en el artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, y por el cual, se permite la deducción de gastos necesarios para:

- Producir rentas gravadas; y,
- Mantener la fuente productora de la renta.

Y si bien la lista contenida en el citado artículo 37 – en la que se encuentra el gasto incurrido en vehículos– es de naturaleza enunciativa y no taxativa, no se debe perder de vista que, en todos esos casos, se deben tener en cuenta una serie de situaciones que son los llamados requisitos y

Resumen ejecutivo

La deducción de los gastos necesarios para determinar la renta neta tiene, en el caso de los vehículos, una especial forma de determinarlos. Se han separado aquellos gastos referidos a vehículos utilizados en actividades operativas, de los que están destinados a labores de dirección, administración y representación; permitiendo su deducción, en este último caso, pero restringidos cuantitativamente. En este informe se explica el procedimiento.

condiciones específicos. Estos establecen, en algunos casos, límites de naturaleza cuantitativa al principal requisito de orden cualitativo, como lo es el Principio de Causalidad.

Por tal razón, la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta establecen una serie de requisitos y condiciones para la deducción de algunos gastos, como el incurrido en vehículos de la empresa, los que analizaremos seguidamente.

2. Relación de gastos aceptados

De la lectura del literal w) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF (08.12.2004), se desprende que respecto de los gastos por vehículos serán deducibles determinados egresos, siempre que se cumplan con ciertos requisitos.

De esta forma, la norma propone expresamente como gastos deducibles a:

2.1 Los derivados de cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero; y otros

En este caso se autoriza como deducible todo gasto que se derive como contraprestación por el uso de un vehículo, que definitivamente no es de propiedad de la empresa, pero que es utilizado para generar renta gravada o para mantener la fuente de dicha renta.

Como bien señala la norma, el arrendamiento y el arrendamiento financiero son dos de las figuras contractuales más comunes por las que un determinado sujeto o empresa tiene el uso de un determinado bien. También lo es el contrato de comodato, pero en este último caso la cesión es gratuita. Sin

embargo, como quiera que la norma ha sido concebida de manera enunciativa ("tales como (...) y otros"), está abierta la posibilidad de utilizar otro mecanismo contractual para ello.

Así, puede suceder que la empresa tenga derecho a deducir gastos por usar un vehículo bajo la figura del usufructo, regulada en el artículo 999 y siguientes del Código Civil, o también como consecuencia de haber celebrado un contrato de arrendamiento-venta (conocido como alquiler-venta) al que se refiere el artículo 1585 del Código Civil.

Ahora bien, aun cuando la norma no lo establezca así, se debe entender que para la deducción del gasto por cualquier forma de cesión en uso, la empresa que incurre en el gasto deberá contar no solo con el comprobante de pago o documento autorizado que sustenta el mismo, sino que, además, deberá tener un contrato de fecha cierta en el cual se identifique al vehículo cedido y el uso que se le dará. Por eso, es muy importante tener como sustento, por lo menos, un contrato con firmas legalizadas por un notario, lo que le dará fehaciencia a la operación respecto a la oportunidad del gasto.

2.2 Los gastos de funcionamiento, tales como combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares

En este caso también estamos ante una relación enunciativa, no taxativa, por lo que se admiten otros gastos que tengan la misma naturaleza, es decir, mantener operativo y en buenas condiciones el vehículo. El gasto será deducible siempre que se pruebe la relación con el vehículo, es decir, la propiedad o la posesión, lo cual se hace con los documentos respectivos en cada caso.

Otro tema también importante, es la identificación del gasto respecto de un determinado vehículo. Se conoce que la SUNAT, a través de sus auditores fiscales, ha efectuado reparos a gastos incurridos en vehículos cuando no se ha identificado a qué unidad estaba referido el mismo. Somos de la opinión que tal exigencia es un exceso pues no está señalada como requisito en ninguna norma legal, no obstante, habida cuenta del conocimiento que se tiene de tales reparos, es aconsejable tomarse el tiempo para hacer consignar en el comprobante de pago, por lo menos, el número de placa del vehículo que origina el gasto, más aún ahora, que los vehículos de la empresa deben estar plenamente identificados para los efectos de la deducción del gasto cuando estos se destinan a actividades de dirección, administración y representación, como veremos más adelante.

2.3 La depreciación por desgaste del vehículo

Como sabemos, el desgaste o agotamiento que sufren los bienes del activo fijo que se utilizan en la generación de renta gravada, se compensa tributariamente mediante una deducción por depreciación.

En el caso del vehículo que utiliza la empresa, solo podrá deducirse este concepto, en la medida que sea propietaria del referido bien, o cuando lo esté usando en mérito de un contrato de arrendamiento financiero (*leasing*), pues solo en tales casos la norma tributaria permite activar el bien y tomar el gasto por depreciación.

3. Requisitos para su deducción

A su vez, como ya indicamos, la norma también establece los siguientes requisitos para la deducción de los gastos a los que nos hemos referido anteriormente:

3.1 Que los vehículos automotores correspondan a las categorías A2, A3 y A4

El 14.01.2003, mediante Informe N° 007-2003-SUNAT/2B0000, la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, respondiendo a una consulta efectuada por una entidad representativa en relación a la deducibilidad del gasto incurrido en vehículos de categorías distintas a las A2, A3 y A4, señala que: "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 Ley del Impuesto a la Renta, 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"; es decir, efectuaba una distinción de los vehículos a los que se aplicaba la norma bajo comentario, en función a reglas vigentes respecto del Impuesto al Patrimonio Vehicular. En ese sentido, concluía que los gastos de los vehículos de las categorías B1 y otras, no tenían limitación alguna salvo por lo que representaba el Principio de Causalidad ya comentado.

Artículo 37 TUO LIR - inciso w)

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, 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. También serán deducibles los gastos referidos a vehículos automotores de las citadas categorías asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, 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. Se considera que la utilización del vehículo resulta estrictamente indispensable y se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, tratándose de empresas que se dedican al servicio de taxi, al transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles, así como de empresas que realicen otras actividades que se encuentren en situación similar, conforme a los criterios que se establezcan por reglamento.

Sin embargo, el artículo 12 del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, publicado el 13.02.2003, incorpora el literal r) al artículo 21 del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo una definición muy particular (teniendo en cuenta la autonomía conceptual del Derecho Tributario), mediante la cual casi la totalidad de los vehículos pueden estar incluidos en las categorías A2, A3 y A4, toda vez

que tales categorías se encuentran definidas por el cilindraje del motor de la unidad vehicular, de la manera siguiente:

Categoría	Capacidad
A2	De 1,051 a 1,500 cc.
A3	De 1,501 a 2,000 cc.
A4	Más de 2,000 cc.

En tal virtud, no importa qué categoría tengan los vehículos para efecto del Impuesto al Patrimonio Vehicular, pues para efecto del Impuesto a la Renta y la deducción del gasto incurrido en ellos, lo que interesa es el cilindraje, quedando excluidos únicamente aquellos vehículos cuyo motor no supere los 1,050 c.c.; situación que definitivamente es un criterio distinto y opuesto al plasmado por la SUNAT en su Informe N° 007-2003-SUNAT/2B0000, el cual quedó desfasado en aplicación de la norma reglamentaria.

Por tanto, actualmente solo se debe verificar el cilindraje del motor para establecer la categoría del vehículo, quedando muy claro, por otro lado, que aquellos vehículos con cilindraje menor a 1050 c.c. no tienen restricción alguna respecto a la deducción del gasto por no calificar en las categorías aludidas, salvo, claro está, en lo referente al principio de causalidad ya explicado.

3.2 Que los vehículos sean indispensables y se utilicen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias de la empresa

Estas condiciones legales son una afirmación del principio de causalidad que se encuentra contemplado en el primer párrafo del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, pero con un adicional, que da a entender su uso o destino exclusivo en actividades operativas generadoras de renta gravada.

Sobre el particular, el mismo literal w) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que la utilización del vehículo resulta estrictamente indispensable y se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, tratándose de empresas que se dedican al servicio de taxi, al transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles, así como de empresas que realicen otras actividades que se encuentren en situación similar.

En ese sentido, los numerales 2 y 3 del literal r) del artículo 21 de la norma reglamentaria establecen que no se considera como actividades propias del giro del negocio o empresa las de dirección, representación y administración de la misma; y que se considera que una empresa se encuentra en situación similar a la de una empresa de servicio de taxi, transporte turístico, arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles si los vehículos automotores resultan estrictamente indispensables para la obtención de la renta y se aplican en forma permanente al desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa.

Así, se reafirma el principio de causalidad sobre la deducción de los gastos incurridos en vehículos destinados a actividades operativas, pero, a la vez, se destaca que no cumplirían este principio aquellos gastos ocasionados por vehículos destinados a actividades de dirección, administración y representación de la em-

presa, es decir, los vehículos utilizados por gerentes, administradores y/o directores de empresas.

4. Vehículos destinados a actividades de dirección, administración y representación de la empresa

No obstante la restricción anotada anteriormente en el sentido que no se consideran como actividades propias del giro del negocio o empresa las de dirección, representación y administración de la misma, la misma ley en el literal w) del artículo 37 señala que podrán deducirse los gastos ocasionados por los vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 destinados a dichas actividades, de acuerdo a la tabla y requisitos que señale el reglamento.

Por tal razón, la norma reglamentaria estableció las siguientes restricciones y condiciones a los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4, a la que se refiere el literal w) del artículo 37, y que se destinen a las actividades de dirección, representación y administración de la empresa:

4.1 En primer lugar, las categorías A2, A3 y A4 son las que ya hemos definido anteriormente, con lo cual, si en alguna oportunidad determinada empresa utilizara vehículos con cilindraje menor a 1,050 c.c. para las citadas actividades, no estaría dentro de la restricción.

4.2 La deducción procederá únicamente en relación con el número de vehículos que surja por aplicación de la siguiente tabla:

Deducción de gastos incurridos en vehículos para el año 2004		
Ingresos netos anuales (UIT)	Ingresos netos anuales*(S/.)	Número de vehículos
Hasta 3,200	Hasta 9'920,000	1
Hasta 16,100	Hasta 49'910,000	2
Hasta 24,200	Hasta 75'020,000	3
Hasta 32,300	Hasta 100'130,000	4
Más de 32,300	Más de 100'130,000	5

(*) De acuerdo a la UIT vigente para el ejercicio 2003 cuyo valor fue de S/. 3,100 Nuevos Soles.

A fin de aplicar la tabla, se considerará la UIT y los ingresos netos anuales devengados en el ejercicio gravable anterior, con exclusión de los ingresos netos provenientes de la enajenación de bienes del activo fijo y de la realización de operaciones que no sean habitualmente realizadas en cumplimiento del giro del negocio.

4.3 La norma también establece que los contribuyentes deberán identificar a los vehículos automotores que le otorgan derecho a la deducción de acuerdo a la tabla, en la forma y condiciones que establezca la SUNAT y en la oportunidad fijada para la presentación de la declaración jurada relativa al primer ejercicio gravable al que resulte aplicable la identificación. Así, para el ejercicio 2004 esta identificación se efectuó con ocasión de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del Ejercicio 2003.

5. Límite adicional. Porcentaje según número de vehículos

Para concluir con este tema, el Reglamento señala límites a la deducción por los vehículos identificados, y establece que en ningún caso la deducción por gastos por cualquier forma de cesión en uso y/o funcionamiento de los vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 asignados a actividades de dirección, representación y administración podrá superar el monto que resulte de aplicar al total de gastos realizados por dichos conceptos (dirección, representación y administración) el porcentaje que se obtenga de relacionar el número de vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que, según la tabla, acuerden derecho a deducción con el número total de vehículos de propiedad y/o en posesión de la empresa.

En suma, además de la limitación al número de vehículos de las categorías A2, A3 y A4 destinados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa,

que señala la tabla aprobada por el reglamento, la misma norma restringe aún más el gasto de los vehículos que según dicha tabla son permitidos, al aplicarle un porcentaje que resulta del ratio siguiente:

$$\frac{\text{Nº de vehículos según tabla}}{\text{Total de vehículos de la empresa}} \times 100 = \%$$

C A S O P R Á C T I C O

Una empresa es propietaria de 15 vehículos. De ellos, 12 utiliza directamente para la generación de rentas gravadas (actividades operativas), los que, en total, le han significado gastos por la suma de S/. 300,000 y los otros 3 (color negro, plomo y azul) los utiliza indistintamente para actividades de dirección, representación y administración, por los que ha incurrido en gastos – por cada uno – por las sumas de S/. 25,000, S/. 32,000 y S/. 18,000, respectivamente.

De acuerdo a sus ingresos netos anuales del ejercicio anterior (S/. 35'478,223.00), solo le corresponde la deducción de los gastos correspondientes a dos (2) vehículos de los 3 destinados a dichas actividades, por lo cual ha designado en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 a los autos negro y plomo como los que otorgan derecho a la

deducción. En virtud a las normas analizadas, se determinará el monto deducible por los vehículos de la empresa.

Solución:

1º Teniendo en cuenta que los doce (12) vehículos destinados a actividades operativas son indispensables y se utilizan en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias de la empresa, el gasto incurrido en ellos es aceptado en su totalidad, por lo cual se acepta como deducción la suma de S/. 300,000.

2º Por otro lado, en la medida que no ha designado al vehículo color azul como uno de los que tienen derecho a la deducción por estar destinados a actividades de dirección, administración y representación (DAR) de la empresa, el gasto por dicho auto no es aceptado, debiendo efectuar el reparo tributario en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del Ejercicio 2004 por la suma de S/. 18,000.

3º Los vehículos negro y plomo designados en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 sí otorgan derecho a la deducción, pero de acuerdo con la siguiente determinación:

- Gasto Real : S/. 57,000

- Ratio : $2 / 15 \times 100 = 13.33\%$

- Gasto Aceptado : S/. 57,000 x 13.33% = S/. 7,598

- Reparo Tributario : S/. 49,402

4º Gasto aceptado: S/. 307,598

- Vehículos Operativos : S/. 300,000

- Vehículos DAR : S/. 7,598

5º Reparo tributario: S/. 67,402

- Vehículo DAR no designado : S/. 18,000

- Vehículos DAR exceso del ratio : S/. 49,402

▶ TRATAMIENTO CONTABLE		
La naturaleza del reparo es de carácter permanente, lo que significa que ese importe reportará un pago de:		
S/. 67,402 x 30% = S/. 20,220.60		
Generando el siguiente asiento:		
----- 1 -----		
88 Impuesto a la Renta	20,220.60	
881 Impuesto a la Renta del ejercicio		
40 Tributos por pagar		20,220.60
40173 Imp. a la Renta 3.ª Categoría		
31.12.04 Provisión del reparo por límites en la deducción de los gastos de vehículos.		
----- x -----		

PARA TENER EN CONSIDERACIÓN		
Concepto	Tributo	Consecuencia
Vehículos de la empresa (posesión o propiedad) destinados a actividades DAR que NO sean los designados para generar gasto deducible.	Impuesto a la Renta	- No se deduce gasto por la depreciación. - No se deduce gasto de la retribución por el uso. - No hay gastos por mantenimiento.
	IGV	- No hay derecho al crédito fiscal por adquisición, uso o mantenimiento.
Vehículos de la empresa (posesión o propiedad) destinados a actividades DAR que son designados para generar gasto deducible.	Impuesto a la Renta	- Deducen gasto de acuerdo a límites y condiciones de la Ley y Reglamento.
	IGV	- Otorgan derecho a deducir crédito fiscal sin restricción alguna.
Vehículos de categorías distintas a la A2, A3 y A4 - Hasta 1,050 c.c.	Impuesto a la Renta	- Generan deducción de gasto siempre que cumplan con principio de causalidad.
	IGV	- Otorgan derecho a deducir crédito fiscal previo cumplimiento de requisitos sustanciales y formales del TUO de la Ley del IGV.