

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Qué es lo que debe conocer sobre los viáticos al interior del país?	I-1
	Depreciación de bienes del activo aplicando la componetización (Parte I)	I-7
	Tratamiento tributario de los gastos por concepto de movilidad	I-10
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	¿Cómo funciona el nuevo sistema de emisión electrónica denominado monedero electrónico?	I-13
	Algunas pautas para los agentes de retención de rentas de cuarta categoría	I-16
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Gastos deducibles sujetos a límite para la determinación del impuesto a la renta	I-19
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	En un procedimiento de fiscalización, ¿cuándo es aplicable la excepción establecida en el inciso 3) del artículo 62-A del Código Tributario?	I-21
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Procedimiento de fiscalización	I-23
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-24



¿Qué es lo que debe conocer sobre los viáticos al interior del país?

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. Una aproximación al término viático - 3. El principio de causalidad - 4. Los gastos de viaje y la necesidad de los viáticos - 5. ¿Qué comprende el término "viáticos"? - 6. La deducción de viáticos al interior del país - 7. ¿Existe alguna norma que indique un límite máximo de días para otorgar viáticos? - 8. ¿Es lo mismo los montos otorgados a través de la planilla de gastos de movilidad que los viáticos? - 9 El reparo del gasto en caso no se cuente con el comprobante de pago

RESUMEN

Dentro de las empresas existe la necesidad de enviar personal a distintas partes del país, ya sea para realizar compras de insumos, efectuar ventas, visitar clientes potenciales, o quizás tareas de capacitación. Para ello la empresa entrega a sus trabajadores una condición de trabajo que son los viáticos, los cuales incluyen la movilidad, alimentación y hospedaje. El presente informe analiza los detalles que se deben tener para el sustento de los gastos por viáticos al interior del país.

Palabras clave: Viáticos / Provincias / viajes / hospedaje / movilidad / alimentación

Recibido: 08-11-17

Aprobado: 10-11-17

Publicado en línea: 15-11-17

ABSTRACT

Within companies there is a need to send personnel to different parts of the country, either to purchase supplies, make sales, visit potential customers, or perhaps training tasks. For this purpose, the company provides its employees with a work condition that is the per diem, which includes mobility, food and lodging. This report analyzes the details that must be taken to sustain expenses for travel expenses within the country.

Keywords: Travel expenses / Provinces / travel / lodging / mobility / food

Title: What is it that you need to know about travel expenses within the country?

1. Introducción

Desde hace algunos años los viajes al interior del país se han multiplicado por diversas razones, algunas de ellas aluden a la necesidad de expansión comercial, búsqueda de nuevos nichos de mercado, exploración de ofertas comerciales, cap-

tación de nuevos clientes, intercambio de información, entre otros.

Parte del mejoramiento de las comunicaciones y el incremento de las inversiones en nuestro país han permitido que exista una mayor movilidad de personas dentro del territorio. De este modo, los medios de comunicación han incrementado las rutas, ya sean estas terrestres, aéreas o fluviales.

Lo antes mencionado determina que las empresas deben realizar desembolsos no solo por el costo de los pasajes al interior, sino también en el otorgamiento de viáticos que permitan al viajero el hospedaje, su movilidad y alimentación.

El presente informe pretende desarrollar el tema de los viáticos al interior del país, determinando su deducción como gasto para efectos de la determinación de la

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

renta neta de tercera categoría en el impuesto a la renta, considerando los límites determinados por el Decreto Supremo N.º 007-2013-EF.

2. Una aproximación al término viático

Al consultar el Diccionario de la Real Academia Española¹ para revisar el significado de la palabra “viático”, nos percatamos que proviene del latín *viaticum*, de *vía* “camino” y existen dos acepciones más comunes para dicho término.

Así, se define a los viáticos como:

1. Prevención, en especie o en dinero, de lo necesario para el sustento de quien hace un viaje.
2. Subvención en dinero que se abona a los diplomáticos para trasladarse al punto de su destino².

Como se observa, en ambas definiciones, siempre se alude a un elemento en común, que es el viaje o traslado de un lugar a otro de una persona, a la cual le entregan una cantidad de dinero que le permita solventar sus gastos mínimos.

En otra publicación también se hace mención al significado del término viático. Así al consultar **The Free Dictionary** se precisa que viático es:

1. s. m. Provisiones o dinero que se preparan para un viaje.
2. ECONOMÍA Dieta dada a los funcionarios que tienen que viajar, en especial a los diplomáticos³.

Al consultar la doctrina, apreciamos que PEREZ PORTO y MERINO indican con respecto a los viáticos lo siguiente:

Lo primero que hay que hacer para poder determinar el significado del término viáticos es descubrir su origen etimológico. En este sentido, hay que destacar que se trata de una palabra que deriva del latín, de “*viaticum*”, que a su vez procede de “*vía*”.

El “*viaticum*” se utilizaba para referirse a la provisión de alimentos y de dinero que necesitaba una persona para poder emprender un viaje. No obstante, durante la Edad Media, se empleó para hacer mención a un impuesto que se cobraba a toda la persona que quería recorrer un camino que pertenecía a las tierras de algún señor feudal.

El concepto, por tanto, se emplea para nombrar al dinero o las especies que se entregan a una persona para su sustento durante un viaje⁴.

Otra definición adicional de viático la encontramos en el portal **UniversoJus.com** en donde se señala lo siguiente: “*En Sudamérica, dietas que se pagan al trabajador que ha de desempeñar alguna tarea o comisión fuera de su residencia habitual y por cuenta de la empresa*”⁵.

3. El principio de causalidad

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 renta⁶.

Así, se señala que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley.

En la doctrina extranjera podemos consultar a GARCÍA MULLÍN quien indica con respecto al principio de causalidad lo siguiente:

En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que solo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad⁷.

Dentro de la doctrina nacional, apreciamos los comentarios de PICÓN GONZALES quien considera a la causalidad como:

[...] [L]a relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta⁸.

4. Los gastos de viaje y la necesidad de los viáticos

4.1. La necesidad del viaje

Siendo entonces indispensable que una persona que demuestre la necesidad del viaje lo efectúe, la deducción del gasto se encontrará justificada, caso contrario el gasto será materia de reparo por parte del fisco, lo cual calificará como una diferencia permanente.

Aparte del gasto por el viaje a realizar, la persona que lo realice necesitará efectuar un desembolso de dinero para movilizarse, alimentarse y poder pernoctar en un lugar como morada, a manera de refugio, el cual estaría representado por el hostel u hotel, de allí la importancia del viático.

Es preciso señalar que el principio de causalidad se encuentra consagrado en el texto del artículo 37 de la Ley del impuesto a la renta que consagra el principio de causalidad del gasto para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría.

Puntualmente, apreciamos que el literal r) del artículo 37 de la mencionada norma precisa que son deducibles los gastos de viaje indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada.

En dicho literal se precisa que son gastos deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada.

La necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los pasajes.

4.2. La documentación pertinente

Cabe indicar que el concepto “**documentación pertinente**” es muy amplio y permite distinguir situaciones de diversa índole.

A manera de ejemplo podemos indicar los más frecuentes:

- Correos electrónicos donde se precisa la necesidad y a veces la urgencia del viaje a otra región
- Correspondencia comercial
- Cartas de invitación de proveedores para visitar las instalaciones administrativas, centro de producción o fábricas.
- Constancias de inscripción en cursos
- Constancias de inscripción en eventos nacionales⁹
- Constancias de inscripción para participar en ferias regionales y/o nacionales¹⁰

⁹ Puede citarse el caso de la Conferencia Anual de Empresarios (CADE) que anualmente realiza el IPAE.

¹⁰ Un ejemplo puede ser el caso de la Feria Minera denominada Perumín, la cual se realiza cada cierto tiempo en la ciudad de Arequipa. Como información podemos indicar la propia información sobre la feria en las siguientes líneas:

“En medio de un escenario complejo y en constante cambio, que ha obligado al sector minero nacional a asumir grandes desafíos en busca del mejoramiento de la productividad, la Exhibición Tecnológica Minera (EXTEMIN) de PERUMIN 33 Convención Minera se presenta como un espacio privilegiado para el fortalecimiento de la cadena de valor minera.

La feria tecnológica que se llevará a cabo en el marco de PERUMIN 33 Convención Minera, uno de los encuentros mineros más importantes del mundo y que este año se realizará del 18 al 22 de setiembre en la Universidad Nacional de San Agustín (UNSA) de Arequipa, prevé contar con 1642 stands.

Esta participación incluye la presencia de 15 pabellones interna-

¹ El diccionario de la Real Academia Española se puede consultar desde la siguiente página: <www.rae.es>.

² Recuperado de: <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=vi%C3%A1tico> (consultado el 06-11-17).

³ The Free Dictionary by Farlex. Recuperado de: <https://es.thefreedictionary.com/vi%C3%A1ticos> (consultado el 06-11-17).

⁴ PEREZ PORTO, Julián y MERINO, María, Definición de viáticos, publicado en el portal Definición.de el 2015 y actualizado el 2016. Recuperado de: <https://definicion.de/viaticos/> (consultado el 06-11-17).

⁵ Recuperado de: <http://universojus.com/definicion/viatico> (consultado el 06-11-17).

⁶ El Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF.

⁷ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. “Manual del Impuesto a la Renta”, Santo Domingo, 1980, p. 122.

⁸ PICÓN GONZALES, Jorge Luis. “Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo...”, Dogma ediciones, Lima, 2007, p. 29.

- Pases de invitación a eventos ligados con la actividad que desarrolla la empresa que necesita sustentar el gasto
- Solicitudes para poder entablar conversaciones con la gerencia de otras empresas ligadas al rubro
- Citaciones judiciales en otra jurisdicción policial y/o judicial
- Citación para brindar una manifestación ante los representantes del Ministerio Público de otra provincia

4.3. ¿Cómo se sustenta la necesidad del viaje?

A efectos de poder dar una respuesta a la consulta señalada en este punto, recurriremos a la descripción de algunos supuestos que pueden presentarse.

- **Si se requiere comprar y trasladar de una provincia a otra una maquinaria destinada al mejoramiento de la producción de una empresa**

En este caso el funcionario encargado de las finanzas y/o de la parte técnica viajará a la provincia para ubicar la maquinaria y decidir su compra, además del embarque de la misma, ya sea vía aérea, terrestre o marítima.

- **Si existen nuevas técnicas de enseñanza en la utilización de equipos cuya tecnología es de punta pero están ubicados al interior del país**

Se determina que las personas encargadas del funcionamiento de las maquinarias viajen a la provincia donde estén ubicados los equipos, a efectos de poder participar en los talleres formativos ligados a la utilización práctica del equipo en el propio campo de aplicación.

- **Si existe una feria que aglutina a todos los agentes vinculados con una determinada actividad que la empresa desarrolla y puede lograr contactos con clientes y proveedores**

En este caso corresponderá que el personal de la empresa que se dedica a las relaciones comerciales, efectúe los viajes al interior, pudiendo ser el gerente general y el gerente de marketing.

- **Si la empresa tiene inversiones en otras empresas, ubicadas al interior del país, de las cuales es accionista mayoritario o minoritario**

Frente a este escenario, se requiere que el representante legal y/o el encargado del

área de negocios de la empresa realicen el viaje a la provincia o provincias en los cuales la empresa tiene presencia en el accionariado, a efectos de verificar el resultado de la inversión realizada.

Consideramos oportuno indicar, a efectos de poder evitar alguna contingencia con el fisco, que la necesidad del viaje deberá quedar reflejada en el acta de directorio respectiva con la consiguiente aprobación de un acuerdo de directorio, el cual determinará los días otorgados por los viáticos.

Sobre el tema materia de análisis, es interesante citar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, cuando emite la **RTF N.º 1015-4-99** de fecha 03-12-99, a través de la cual se precisa lo siguiente:

[L]a necesidad de los viajes se justifica por la naturaleza de las relaciones comerciales de la recurrente en el lugar de destino de dichos viajes, no siendo indispensable que se sustente cada una de las actividades realizadas durante el viaje, sino que basta la existencia de una adecuada relación entre la documentación presentada y el lugar de destino.

4.4. ¿Qué documento respalda el gasto del viaje?

Atendiendo al hecho que la persona que efectúa el viaje debe movilizarse de un lugar a otro, este "movimiento" o "viaje" encuentra apoyo en la emisión del boleto o ticket que representa el pasaje, el cual puede ser aéreo, terrestre o marítimo.

4.4.1. El boleto de transporte terrestre

Si se decide efectuar el viaje en esta modalidad, la empresa que presta el servicio entregará al usuario del mismo un boleto¹¹ el cual y conforme lo establece la Resolución de Superintendencia N.º 156-2003/SUNAT¹² (publicada el 16 de agosto del 2003 y vigente a partir del 17 de agosto del 2003) deberá cumplir con los siguientes requisitos mínimos conforme lo determina el artículo 3 de la norma en mención.

Información impresa

1. Datos de identificación del transportista:

- a) Apellidos y nombre(s), denominación o razón social
- b) Número de RUC
- c) Dirección de la casa matriz y del establecimiento donde esté consignado el punto de emisión

2. Denominación del comprobante: BOLETO DE VIAJE

3. Numeración: serie y número correlativo

4. Datos de la imprenta o empresa gráfica que efectuó la impresión:

- a) Apellidos y nombre(s), denominación o razón social. Adicionalmente, podrá consignarse el nombre comercial.
- b) Número de RUC
- c) Fecha de impresión

Los datos de la imprenta o empresa gráfica relativos a los apellidos y nombres, denominación o razón social y número de RUC no serán exigibles cuando estas no se encuentren establecidas en el país, debiendo reemplazarse por la información relativa al importador.

5. Número de autorización de impresión otorgado por la Sunat, el cual se consignará conjuntamente con los datos de la imprenta o empresa gráfica.

6. Destino del original y copia(s):

6.1. El boleto de viaje en original y copia se emitirá de acuerdo con el siguiente detalle:

- a) Original: PASAJERO
- b) Copia: TRANSPORTISTA

6.2. El boleto de viaje en original y dos (2) copias se emitirá de acuerdo con el siguiente detalle:

- a) Original: USUARIO
- b) Primera copia: PASAJERO
- c) Segunda copia: TRANSPORTISTA

Información no necesariamente impresa

7. Fecha de emisión del boleto de viaje

8. Datos de identificación del USUARIO:

- a) Apellidos y nombre(s), denominación o razón social
- b) Número de RUC

El transportista consignará en este espacio los datos del usuario al momento de la emisión del comprobante; debiendo trazar una línea horizontal que impida su posterior llenado en caso que dichos datos no le fueran proporcionados en ese momento.

9. Datos de identificación del PASAJERO:

- a) Apellidos y nombre(s)
- b) Tipo de documento de identidad
- c) Número de documento de identidad

10. Del servicio de transporte:

- a) Ciudad o lugar de origen y destino(s)
- b) Día y hora programada de inicio del viaje
- c) Ubicación (número de asiento)
- d) Valor de retribución del servicio prestado, sin incluir los cargos adicionales originados por servicios complementarios, ni los tributos que afecten la operación.
- e) Cargos adicionales por servicios complementarios
- f) Monto discriminado de los tributos que gravan la operación, indicando el nombre del tributo y/o concepto y la tasa respectiva.
- g) Importe total del servicio prestado que corresponde a la suma de los conceptos señalados en los literales d), e) y f) del presente numeral, el mismo que será expresado numérica y literalmente.

cionales, de países como Alemania, Argentina, Australia, Bélgica, Canadá, Chile, China, Estados Unidos, España, Finlandia, Francia, Italia, Sudáfrica, Reino Unido y Suecia.

Cada edición de la feria reúne a más de 1000 empresas nacionales e internacionales que dan a conocer sus productos y novedades en equipos y servicios, así como los avances tecnológicos de la industria minera y otras actividades afines.

Recuperado de: <<https://www.convencionminera.com/perumin33/index.php/es/prensa/item/255-mas-de-1600-stands-tendra-feria-extemin-de-perumin-33-convencion-minera>> (consultado el 07-11-17).

11 De conformidad con lo establecido en el numeral 5) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N.º 156-2003/SUNAT se determina que el "Boleto de Viaje" es el comprobante de pago que sustenta la prestación de un servicio de transporte público nacional de pasajeros, el mismo que debe ser emitido independientemente del monto cobrado o si se trata de la prestación de un servicio a título gratuito.

12 Si se desea consultar en su integridad el texto de esta norma se debe ingresar al siguiente enlace web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2003/156.htm>> (consultado el 07-11-17).

En caso que no exista usuario, el transportista podrá omitir consignar en el boleto de viaje la información señalada en los literales d), e) y f).

Asimismo, los boletos de viaje deberán contener el signo de la moneda en la cual se emiten, información que se consignará indistintamente de manera impresa o no.

Cuando se trate de servicios de transporte terrestre público nacional de pasajeros prestados en rutas autorizadas por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones mediante los permisos excepcionales los que hacen referencia los artículos 257 y 258 del Reglamento Nacional de Administración de Transportes aprobado por Decreto Supremo N.º 040-2001-MTC y modificatorias, el transportista podrá omitir en el boleto de viaje la información señalada en los literales b) y c) del numeral 10; así como no consignar el importe total del servicio prestado de manera literal, subsistiendo la obligación de consignar dicho importe de manera numérica, de acuerdo con lo establecido en el literal g) del numeral antes mencionado.

4.4.2. El boleto de transporte aéreo

Si se decide efectuar el viaje en esta modalidad, la empresa que presta el servicio deberá ceñirse a lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT¹³, la cual aprueba las normas para la emisión de boletos de transporte aéreo.

Los requisitos exigidos para la emisión de los boletos por transporte aéreo son aquellos determinados por el artículo 2 de la referida norma, la cual se detalla a continuación:

Los Boletos de Transporte Aéreo, independientemente de su forma de emisión, serán considerados Comprobantes de Pago cuando contengan los siguientes requisitos mínimos:

- a) RUC de la compañía de aviación comercial
- b) Número del boleto de transporte aéreo
- c) Fecha de emisión
- d) Apellido paterno y nombre del pasajero.
En caso de no tener apellido paterno se consignará el apellido materno. Las mujeres que utilicen su apellido de casadas y los extranjeros cuyo primer apellido no sea el paterno deberán utilizar el primer apellido que figure en su documento de identidad.
- e) RUC del sujeto que requiere sustentar costo o gasto o crédito fiscal, en caso no se requiera realizar tal sustentación el número de documento de identidad del pasajero, con excepción de los menores de edad.
- f) Itinerario del viaje
- g) Signo de la moneda en la cual se emiten
- h) Valor de retribución del servicio prestado o valores que conforman dicha retribución desagregados en dos casilleros, sin incluir los tributos que afectan la operación.

¹³ Recuperado de: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2004/166.htm>> (consultado el 07-11-17).

i) *Monto discriminado de los tributos que gravan la operación o que deban ser consignados en los boletos de transporte aéreo.*

j) *Forma de pago, precisando si fue al contado, crédito u otra modalidad, indicándose de ser el caso el número y sistema de tarjeta de crédito utilizado, a cuyo efecto se podrá utilizar la abreviatura que corresponda a los usos y costumbres comerciales.*

k) *RUC o código del agente de ventas, cuando haya intervenido en la operación.*

Cuando el servicio de transporte aéreo de pasajeros sea prestado a título gratuito, dicha circunstancia deberá consignarse de manera expresa en el boleto de transporte aéreo.

¿Qué sucede si es que se emite un documento electrónico por el servicio de transporte aéreo?

En tal supuesto, es de aplicación lo dispuesto por el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT, el cual precisa que los contribuyentes que requieran sustentar costo o gasto o crédito fiscal, deberán conservar la contratapa o la constancia impresa del boleto de transporte aéreo, mientras el tributo no esté prescrito de acuerdo con lo establecido por el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario.

Tratándose de BME, es obligación de la compañía de aviación comercial otorgar la constancia impresa, ya sea directamente o a través del agente de ventas, cuando el sujeto requiera sustentar costo o gasto o crédito fiscal o cuando el pasajero así lo exija.

En ningún caso podrá efectuarse canje de boletos de transporte aéreo por facturas.

4.5. ¿El viático es una condición de trabajo?

Tengamos en cuenta que una condición de trabajo constituye un elemento necesario que el empleador proporciona al trabajador dependiente para que este cumpla sus labores.

Se entiende que es un elemento otorgado con la sola finalidad de que se faciliten las labores del trabajador.

En este sentido, si se envía a un trabajador a prestar servicios o realizar alguna actividad en una provincia distinta a la cual reside, le corresponderá a la empresa el otorgamiento de viáticos, lo cual a todas luces califica como una condición de trabajo.

Dejamos constancia de que el Tribunal Fiscal ha emitido diversa jurisprudencia sobre el tema, prueba de ello son las Resoluciones N.ºs 8729-5-2001, 8653-4-2001, 1215-5-2002, 5217-4-2002, 0054-4-05 y 3964-1-2006, en donde indica que se entiende por condición

de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

5. ¿Qué comprende el término “viáticos”?

El segundo párrafo del literal r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta determina que los viáticos comprenden los siguientes gastos:

- i) Alojamiento¹⁴
- ii) Alimentación¹⁵
- iii) Movilidad¹⁶. Este concepto de viático fue recién incorporado a raíz de la publicación del Decreto Legislativo N.º 970 y el Decreto Supremo N.º 159-2007-EF, es decir a partir del 16 de octubre del 2007.

Asimismo, se precisa que los gastos señalados anteriormente no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

En la legislación del impuesto a la renta y sus normas reglamentarias y complementarias existe una diferencia en el tratamiento de la deducción de los viáticos si se trata de aquellos realizados al interior del país como de aquellos realizados hacia el exterior.

6. La deducción de viáticos al interior del país

En el caso puntual de la deducción de gastos relacionados con los viajes al interior del país, debemos mencionar que el literal r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que los gastos incurridos por el concepto de viáticos no podrán exceder del doble del monto que concede el Gobierno Central a su funcionarios de carrera de mayor jerarquía, tanto para los viajes al interior del país como en el extranjero.

Así, el límite es fijado a través de la emisión de un Decreto Supremo emitido por el Ministerio de Economía.

A continuación, apreciaremos cuál ha sido la evolución de los montos aceptados como viáticos al interior del país.

¹⁴ Entendido como el lugar donde una persona o un grupo de personas se aloja, aposenta o acampa, o donde está algo. Recuperado de: <<http://dle.rae.es/?id=23RNe3G>> (consultado el 07-11-17).

¹⁵ Es el conjunto de las cosas que se toman o se proporcionan como alimento. Recuperado de: <<http://dle.rae.es/?id=1ra46Vc>> (consultado el 07-11-17).

¹⁶ Dinero que se necesita para viajar o para trasladarse de un lugar a otro. Recuperado de: <<http://dle.rae.es/?id=PxccluF>> (consultado el 07-11-17).

6.1. ¿Cuáles fueron los límites aplicables hasta el 5 febrero del 2009?

Es pertinente indicar que hasta el 5 de febrero del 2009 el límite aplicable como viáticos para efectos tributarios en la deducción de gastos del impuesto a la renta de tercera categoría estuvo fijado en el doble del 27 % de la remuneración mínima vital.

Ello en virtud a lo dispuesto por el Decreto Supremo N.º 181-86-EF. La fórmula aplicable al presente caso hasta el 5 de febrero del 2009 es la siguiente:

Límite = doble de (27 % de la RMV)
Límite = 2 (27 % de S/ 550)
Límite = 2 (S/ 148.50)
Límite = 2 (S/ 148.50)
Límite = S/ 297 por día

Ello significa que el límite diario que tenía una persona para la deducción de los viáticos por día era de S/ 297, los cuales necesariamente tenían que estar sustentados con comprobantes de pago, ya que si no se contaba con estos el gasto era reparable.

6.2. ¿Cuál fue el límite aplicable a partir del 6 febrero del 2009 hasta el 23 de enero del 2013?

A raíz de la publicación y entrada en vigencia del Decreto Supremo N.º 028-2009-EF¹⁷ se alteró la modalidad del cálculo de los viáticos, toda vez que ya no se utiliza la fórmula del 27 % del doble de la remuneración mínima vital, sino simplemente el doble de la escala fija que aprobó el mencionado dispositivo.

Lo antes señalado permitirá efectuar de una mejor manera el cálculo de los viáticos.

Recordemos que el artículo 1 de dicho dispositivo determina una escala de viáticos en comisiones de servicios para los funcionarios públicos, del siguiente modo:

Nivel de funcionarios públicos, empleados de confianza, servidores públicos y CAS	Escala de viáticos S/
a) Ministros de Estado, jefes de organismos constitucionalmente autónomos, viceministros, vocales, secretarios generales, jefes de organismos públicos, presidentes regionales y alcaldes.	250.00
b) Directores generales, jefes de oficina general, gerentes generales, gerentes regionales, asesores de la alta dirección, directores ejecutivos y directores. Funcionarios que desempeñen cargos equivalentes y las personas contratadas bajo la modalidad de Contratos Administrativos de Servicios (CAS), que desempeñen funciones equivalentes.	210.00

Nivel de funcionarios públicos, empleados de confianza, servidores públicos y CAS	Escala de viáticos S/
c) Subdirectores, jefes de unidad, servicios comprendidos en las categorías remunerativas a que se refiere el Decreto Supremo N.º 051-91-PCM y las personas contratadas por la modalidad de Contratos Administrativos de Servicios (CAS), que desempeñen funciones equivalentes.	180.00

Entonces, ¿cuál es la escala aplicable para la determinación del viático?

En respuesta a esta pregunta, apreciamos que se debe considerar solo el supuesto contenido en el literal b) del artículo 1 del Decreto Supremo N.º 028-2009-EF, ello debido a una razón muy sencilla y es que los funcionarios que se encuentran en el literal a) son en la práctica funcionarios de confianza y no los funcionarios de mayor jerarquía para efectos del cálculo de los viáticos, por ello a partir del 6 de febrero del 2009, al entrar en vigencia el Decreto Supremo N.º 028-2009-EF, se debe considerar para la determinación del viático aplicable la regla establecida en la Ley del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, la fórmula aplicable al presente caso a partir del 6 de febrero del 2009 es la siguiente:

Límite = doble del monto de los viáticos aprobados para los funcionarios públicos de mayor jerarquía
Límite = 2 (S/ 210)
Límite = S/ 420 por día

Ello significa que el límite diario que tiene una persona para la deducción de los viáticos por día era de S/ 420, exigiéndose igualmente que los viáticos deban estar sustentados con los respectivos comprobantes de pago, ya que si no se cuenta con estos el gasto será reparable.

Aquí no resulta aplicable la declaración jurada para el sustento de los viáticos, toda vez que ello solo corresponde aplicar en el caso de sustento de viáticos al exterior del país.

6.3. ¿Cuál es el límite de viáticos aplicable a partir del 24 de enero del 2013?

Tengamos presente que a raíz de la publicación y entrada en vigencia del Decreto Supremo N.º 007-2013-EF¹⁸ otra vez se altera la modalidad del cálculo de los viáticos. Ello implica que al haberse incrementado el monto de los viáticos otorgados a los funcionarios públicos y/o servidores públicos, se incrementa este monto también en el aspecto tributario.

El artículo 1 del Decreto Supremo N.º 007-2013-EF precisa que los viáticos

por viajes a nivel nacional en comisión de servicios para los funcionarios y empleados públicos, independientemente del vínculo que tengan con el Estado; incluyendo aquellos que brinden servicios de consultoría que, por la necesidad o naturaleza del servicio, la entidad requiera realizar viajes al interior del país, es de trescientos veinte y 00/100 soles (S/ 320,00) por día.

En el caso de los ministros de Estado, viceministros, jefes de organismos constitucionalmente autónomos, presidente del Poder Judicial, jueces supremos, fiscales supremos y presidentes regionales, secretarios generales, jefes de organismos públicos, presidentes de cortes superiores, jueces superiores, fiscales superiores y alcaldes, les corresponderá trescientos ochenta y 00/100 soles (S/ 380,00) de viáticos por día.

¿Qué parámetro se debe tomar en cuenta?

Los funcionarios que se encuentran en el segundo párrafo del artículo 1 del Decreto Supremo N.º 007-2013-EF son en la práctica funcionarios de confianza y no los funcionarios de mayor jerarquía para efectos del cálculo de los viáticos, por ello a partir del 24 de enero del 2013, al entrar en vigencia el Decreto Supremo N.º 007-2013-EF, se debe considerar para la determinación del viático aplicable la regla establecida en la Ley del Impuesto a la Renta. Por ello, la fórmula aplicable al presente caso a partir del 24 de enero del 2013 es la siguiente:

Límite = doble del monto de los viáticos aprobados para los funcionarios públicos de mayor jerarquía
Límite = 2 (S/ 320)
Límite = S/ 640 por día

Ello significa que el límite diario que tiene una persona para la deducción de los viáticos por día es de S/ 640, exigiéndose igualmente que los viáticos deban estar sustentados con los respectivos comprobantes de pago, ya que si no se cuenta con estos el gasto será reparable. Aquí no resulta aplicable la declaración jurada para el sustento de los viáticos, toda vez que ello solo corresponde aplicar en el caso de sustento de viáticos al exterior del país.

7. ¿Existe alguna norma que indique un límite máximo de días para otorgar viáticos?

Es pertinente indicar que no existe normatividad que determine un número máximo ni mínimo de días para el otorgamiento de los viáticos. Ello se aprecia al revisar tanto la Ley del Impuesto a la Renta como su reglamento.

En este sentido, estamos de acuerdo con lo indicado por ROJAS OVIEDO.

¹⁷ Recuperado de: <<https://www.mef.gob.pe/en/por-instrumento/decreto-supremo/3680-d-s-n-028-2009-ef/file>> (consultado el 07-11-17).

¹⁸ Si desea revisar el contenido completo de esta norma debe ingresar al siguiente enlace: <<http://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-supremo-que-regula-el-otorgamiento-de-viaticos-para-decreto-supremo-n-007-2013-ef-892599-2/>> (consultado el 07-11-17).

Finalmente, es de advertir que ni la LIR ni su Reglamento han dispuesto límites al tiempo de duración del viaje, sin embargo, entendemos que este no podrá exceder del necesario para cumplir con las labores encomendadas teniendo en cuenta los criterios de necesidad, razonabilidad y proporcionalidad anteriormente explicados. Así, el trabajador deberá sustentar con documentos el tiempo que permaneció fuera de la ciudad, para dicho efecto serán útiles cartas de invitación o comunicados de extensión del evento en el que participó, agendas de reuniones con clientes potenciales (identificando a los representantes con los que se mantuvo contacto y la empresa), entre otros¹⁹.

8. ¿Es lo mismo los montos otorgados a través de la planilla de gastos de movilidad que los viáticos?

Debemos aclarar que en el caso de los viáticos se entregan montos a los trabajadores para que se puedan desplazar en una provincia distinta, cuando se trata de viajes al interior del país.

Ello implica que exista primero el desplazamiento de una provincia a otra y luego se observe el desplazamiento al interior de dicha provincia por parte del trabajador.

En ese caso se utilizan los viáticos y se encuentra sustento con el respectivo comprobante de pago. Además de contar con el respaldo legal indicado en el literal r) del artículo 37 de la mencionada norma que precisa que son deducibles los gastos de viaje indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada.

Situación distinta la encontramos en el caso de la denominada planilla de gastos de movilidad, la cual únicamente sustenta desplazamientos locales y no en el caso de viajes al interior del país.

Observemos lo que indica el texto del literal a.1 del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual regula el supuesto de la planilla de gastos de movilidad.

a.1. Los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores que sean necesarios para el cabal desempeño de sus funciones y que no constituyan beneficio o ventaja patrimonial directa de los mismos.

Los gastos por concepto de movilidad podrán ser sustentados con comprobantes de pago o con una planilla suscrita por el trabajador usuario de la movilidad, en la forma y condiciones que se señale en el Reglamento. Los gastos sustentados con esta planilla no podrán exceder, por cada trabajador, del importe diario equivalente al 4 % de la Remuneración Mínima Vital Mensual de los trabajadores sujetos a la actividad privada.

No se aceptará la deducción de gastos de movilidad sustentados con la planilla a que se hace referencia en el párrafo anterior,

en el caso de trabajadores que tengan a su disposición movilidad asignada por el contribuyente.

Como se observa, en este caso no será posible sustentar el gasto de movilidad por desplazamientos al interior del país, toda vez que ello sería más bien viático.

Sobre el tema podemos citar una opinión de la Sunat, la cual está contenida en el **Informe N.º 022-2009-SUNAT/2B0000**, de fecha 6 de febrero del 2009, cuya conclusión es la siguiente:

No es posible justificar para fines del Impuesto a la Renta el gasto por los viáticos que requiere el personal desplazado para el cumplimiento de sus funciones mediante la anotación en la planilla de remuneraciones del pago de una cantidad con el detalle del concepto y días del desplazamiento efectuado por el personal²⁰.

Otro informe emitido por la Sunat sobre el tema de los viáticos y la planilla de gastos de movilidad es el **Informe N.º 046-2007-SUNAT/2B0000**, de fecha 26 de marzo del 2007. Las conclusiones de dicho informe son las siguientes:

Conclusiones:

1. Los gastos de transporte a que se refiere el inciso r) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, son aquellos que se realizan para el traslado del trabajador a un lugar distinto al de su residencia habitual por asuntos del servicio que presta.
2. Los gastos de movilidad a que se refiere el aludido inciso son aquellos en los que se incurre cuando, siendo prestado el servicio en un lugar distinto al de su residencia habitual, la persona requiera trasladarse o movilizarse de un lugar a otro²¹.

8.1. Caso de ciudades cercanas

Pueden existir casos en los cuales las distancias entre dos provincias son relativamente mínimas. A manera de ejemplo podemos indicar la distancia entre la **provincia de Lima** y la **provincia constitucional del Callao**, en las que se aprecia una continuidad geográfica que las mantiene unidas y no distantes.

Por ello, en este caso no sería aplicable la entrega de viáticos sino más bien correspondería la deducción del gasto de movilidad por medio de la planilla de gastos de movilidad, al amparo de lo indicado en el literal a.1 del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Otro caso de cercanía entre dos provincias sería la de **Chiclayo** con la de **Lambaye-**

que, en donde la distancia que las separa por lo general no es más de quince (15) minutos y el trayecto se puede realizar a través de una carretera asfaltada, ya sea en automóvil o en transporte urbano.

Del mismo modo, aquí no correspondería considerar el otorgamiento de viáticos sino más bien funcionaría la utilización de la planilla de gastos de movilidad.

8.2. Caso de ciudades lejanas

Distinta situación se presenta si una empresa tiene su oficina principal en la provincia de **Contumazá** y decide enviar a dos de sus trabajadores a un curso de capacitación a la ciudad de **Cajamarca**.

En este caso sí sería necesario el otorgamiento de viáticos, al verificarse que entre ambas ciudades existen 129 kilómetros de distancia, la cual se recorre en un aproximado de cuatro horas.

Lo mismo sucedería si una empresa que tiene su sede en la ciudad de **Chimbote** envía a uno de sus trabajadores a realizar las negociaciones de compra de semillas de frutos en el distrito de **Tauca**, que está ubicado en la provincia de Pallasca. En esta tarea el trabajador demorará aproximadamente tres días.

La distancia que separa ambas ciudades es de 154 kilómetros y para llegar se requiere casi tres horas. En este nuevo caso apreciamos que necesariamente corresponderá el otorgamiento de viáticos que cubra el lapso de tiempo que requerirá para culminar sus gestiones de compras. Aquí no sería de utilidad la planilla de gastos de movilidad.

9. El reparo del gasto en caso no se cuente con el comprobante de pago

Al exigir la legislación del impuesto a la renta la necesidad de contar con el comprobante de pago que sustente el gasto por los viáticos otorgados por la realización de viajes al interior del país, el no tenerlos implica necesariamente un reparo tributario, con lo cual se configura una diferencia permanente.

En este punto citamos la **RTF N.º 20790-1-2012** emitida por el Tribunal Fiscal, donde se precisa lo siguiente:

Que en el caso de los reparos por gastos diversos no sustentados, gastos por concesionarios y gastos por viáticos no sustentados, dado que respecto de estos no se ha acreditado que exista una relación entre tales egresos y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que se trate de un gasto vinculado a la actividad que desarrolla la recurrente, estos no resultan susceptibles de posterior control tributario, por lo que procede considerarlos para la aplicación de la tasa adicional y confirmar la resolución apelada en este extremo.

¹⁹ ROJAS OVIEDO, Roger, "Tratamiento tributario de los gastos de viaje", informe publicado en la Revista Peruana de Derecho Tributario de la Universidad San Martín de Porres, Tax Law Review, revista electrónica, Año 2, N.º 9, 2008, p. 7. Recuperado de: <http://www.derecho.usmp.edu.pe/ceet/doctrina/9/Gastos_de_viaje.pdf> (consultado el 06-01-17).

²⁰ Si se desea consultar el Informe completo se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/022-2009.htm>> (consultado el 06-11-17).

²¹ Si se desea consultar el Informe completo se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/0462007.htm>> (consultado el 06-11-17).