



Firmado digitalmente por:
GUILLERMO CESAR SOLANO
MENDOZA
INTENDENTE NACIONAL
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO
TRIBUTARIA
Fecha y hora: 14/02/2024 15:49

INFORME N.º 000008-2024-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 14 de febrero de 2024

MATERIA:

Se consulta si el servicio de transporte de mercancías dentro de una misma ciudad, prestado de forma independiente por conductores con vehículos propios o alquilados a favor de empresas, generan rentas de cuarta categoría y, por ende, el gasto generado por dicho servicio se sustenta mediante recibos por honorarios.

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 Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante, RCP).

ANÁLISIS:

1. El inciso a) del artículo 1 de la LIR, establece que el impuesto a la renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Al respecto, el artículo 22 de la LIR dispone que, para efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se clasifican, entre otras, en las siguientes categorías:

- Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley.
- Cuarta: Rentas del trabajo independiente.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 14/02/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0098 4665 8531 9606



GIOVANA YSABEL
FERNÁNDEZ DAVILA
ENCARGADO (E)
14/02/2024 15:41:08

En cuanto a las rentas de tercera categoría, el inciso a) del artículo 28 de la LIR establece que estas son, entre otras, las derivadas de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, entre otros.

A su vez, el inciso a) del artículo 33 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.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal, en reiterada jurisprudencia⁽¹⁾, ha señalado que las rentas de cuarta categoría son las obtenidas en las prestaciones de servicios en las cuales el objeto principal es el trabajo personal del locador, no encontrándose comprendidas aquéllas en las que el trabajo personal sea secundario o irrelevante, mientras que las rentas de tercera categoría son, entre otras, las rentas de carácter comercial⁽²⁾.

En el mismo sentido, esta Administración Tributaria ha señalado que la categorización de la renta de una determinada actividad dependerá de las características propias de la misma, siendo que si la actividad es efectuada en el ejercicio de una empresa, aquella generará rentas de tercera categoría, en tanto que si la actividad es efectuada en el ejercicio individual de una profesión, arte, ciencia u oficio, sin ánimo empresarial, la misma generará rentas de cuarta categoría⁽³⁾.

Asimismo, específicamente con relación a las personas naturales dedicadas al servicio de transporte de mercancías, el referido órgano colegiado ha señalado en diversas oportunidades que para efectos de que sus ingresos constituyan rentas de tercera categoría, tales personas deben contar con una organización empresarial que respalde la prestación del servicio⁽⁴⁾.

- 1 Entre otras, en las Resoluciones N.ºs 07010-2-2003 y 11281-1-2017, disponibles en: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_07010.pdf http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_11281.pdf
- 2 En el mismo sentido, GARCÍA MULLIN indica que "(...), la categorización se hace en función del factor productivo "predominante", es decir, el de mayor influencia en el resultado final. Por ende, se clasificarán como rentas derivadas del trabajo independiente aquéllas que, si bien suponen aún capital, éste se utiliza solamente en la medida necesaria para posibilitar el trabajo" (GARCÍA MULLÍN, ROQUE. Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Organización de Estados Americanos, Buenos Aires, 1978, página 76).
- 3 En el Informe N.º 263-2005-SUNAT/2B0000, disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2632005.htm>
- 4 Así, en las Resoluciones N.ºs 11281-1-2017, 05966-4-2021 y 07619-5-2021, el Tribunal Fiscal, respecto de un servicio de transporte y distribución de mercadería prestados por personas naturales señaló que contar con una organización empresarial que respalde la prestación de tales servicios implicaba que para tal efecto dichas personas: (i) Contaban con unidades vehiculares propias o alquiladas a terceros; (ii) Contaban con personal suficiente para llevar a cabo los servicios de transporte y distribución, los cuales podían ser contratados bajo distintas modalidades, pero en todos los casos, por cuenta y riesgo de los presuntos transportistas; y, (iii) Asumían los riesgos y gastos comerciales inherentes a la actividad de transporte. Resoluciones disponibles, respectivamente, en: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_11281.pdf

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 14/02/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0098 4665 8531 9606



GIOVANA YSABEL
FERNÁNDEZ DAVILA
ENCARGADO (E)
14/02/2024 15:41:08

De lo anterior, se puede colegir que el servicio de transporte al que hace referencia el inciso a) del artículo 28 de la LIR, constituirá renta de tercera categoría siempre que para su prestación se requiera de la existencia de una organización empresarial, lo cual deberá evaluarse en cada caso en concreto, teniendo en consideración sus características, tales como el tipo(s) de vehículo(s) empleado(s), tipo de mercancías transportadas, personal empleado, entre otros.

En tal sentido, el servicio materia de consulta prestado de forma independiente por conductores con vehículos propios o alquilados a favor de empresas, generará rentas de tercera categoría siempre que para su prestación se requiera de una organización empresarial, siendo que, en caso contrario, estos generarán rentas de cuarta categoría.

2. Ahora bien, en cuanto al tipo de comprobante a emitir para sustentar el gasto o costo para efectos tributarios que generan los servicios materia de consulta, es menester indicar que el numeral 1.1 del artículo 4 del RCP, dispone que las facturas serán emitidas, entre otros casos, por contribuyentes que generen rentas de tercera categoría⁽⁵⁾; mientras que, el numeral 2.1 del artículo 4 del referido reglamento dispone que los recibos por honorarios se emitirán, por la prestación de servicios a través del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, así como por todo otro servicio que genere renta de cuarta categoría, salvo lo establecido en el inciso 1.5 del numeral 1 del artículo 7 de dicho reglamento⁽⁶⁾.

En consecuencia, el servicio de transporte de mercancías dentro de una misma ciudad, prestado de forma independiente por conductores con vehículos propios o alquilados a favor de empresas, generará rentas de tercera categoría cuando para su prestación se requiera de una organización empresarial, siendo que, en caso contrario, generará rentas de cuarta categoría, por lo que el gasto generado por dicho servicio deberá sustentarse mediante factura o recibo por honorarios según corresponda.

CONCLUSIÓN:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/4/2021_4_05966.pdf
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/5/2021_5_07619.pdf

- ⁵ De conformidad con el inciso a) del numeral 1.1 del artículo 4 del RCP las facturas se emitirán cuando la operación se realice con sujetos del Impuesto General a las Ventas que tengan derecho al crédito fiscal, siendo que de conformidad al artículo 18 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, otorgan dicho derecho los servicios afectos al IGV, definidos en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la referida norma como toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para efectos del impuesto a la renta.
- ⁶ El cual exceptúa determinadas operaciones de la obligación de emitir comprobante de pago.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 14/02/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
 CVD: 0098 4665 8531 9606



GIOVANA YSABEL
 FERNÁNDEZ DAVILA
 ENCARGADO (E)
 14/02/2024 15:41:08

El servicio de transporte de mercancías dentro de una misma ciudad, prestado de forma independiente por conductores con vehículos propios o alquilados a favor de empresas, generará rentas de tercera categoría cuando para su prestación se requiera de una organización empresarial; siendo que, en caso contrario, generará rentas de cuarta categoría, por lo que el gasto generado por dicho servicio deberá sustentarse mediante factura o recibo por honorarios según corresponda.

abc/mgb
CT0312-2023
CT0313-2023
IMPUESTO A LA RENTA – Rentas por servicio de transporte – Comprobantes de Pago



GIOVANA YSABEL
FERNÁNDEZ DAVILA
ENCARGADO (E)
14/02/2024 15:41:08

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 14/02/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0098 4665 8531 9606

