



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

EXPEDIENTE N° : 9802-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 26 de abril de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente N° _____, contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y la Tasa Adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta de febrero, abril y agosto a diciembre de 2015, y la Resolución de Multa N° _____, emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que en el procedimiento de fiscalización cumplió con acreditar la causalidad, razonabilidad y generalidad de los gastos por “suma graciosa”, indemnización por despido y comisiones; sin embargo, la documentación presentada no fue debidamente merituada por la Administración.

Que refiere que en el escrito de respuesta al Requerimiento N° _____ manifestó que con excepción de _____ la “suma graciosa” otorgada a _____

obedeció al cierre definitivo de su local ubicado en la ciudad de Lima, por lo que a efecto de realizar la liquidación de los mencionados trabajadores que laboraban en dicha ciudad, suscribió con éstos “Convenios de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso” al amparo del artículo 55 del Decreto Legislativo N° 728, precisando que fue necesaria la decisión tomada, dado que tales trabajadores radicaban en la ciudad de Lima y no podían trasladarse a la ciudad de Trujillo para continuar laborando para la empresa; además, evitó incurrir en actos de hostilización laboral con motivo de un posible traslado, en atención a lo prescrito por el inciso d) del artículo 66 del Decreto Legislativo N° 728. Asimismo, indica que de conformidad con lo dispuesto por el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos por “suma graciosa” resultan deducibles en tanto comprenden pagos realizados a los trabajadores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese; reiterando que tenía que liquidarlos no solo para evitar un despido arbitrario, sino también para no perjudicar a la empresa con procesos judiciales innecesarios, que la perjudiquen económicamente o le resten liquidez para el normal funcionamiento de sus actividades generadoras de renta.

Que en cuanto a los gastos por indemnización por despido otorgados a _____, afirma que con los cheques no negociables y estados de cuenta, acredita fehacientemente su causalidad, así como que las liquidaciones de dichos trabajadores se llevaron a cabo. Respecto a los demás gastos registrados en la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, menciona que presentó oportunamente la documentación que sustenta los desembolsos por asignación por fallecimiento, bonificación por horario nocturno, movilidad, compra de vacaciones, riesgo de caja, suma graciosa, comisiones, vales de consumo, devoluciones y bonificaciones extraordinarias, los cuales se encuentran contemplados en la Política de Beneficios Laborales de la empresa y el Reglamento Interno de Trabajo. Detalla que los gastos por comisiones son deducibles en virtud de lo prescrito por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que constituyen conceptos remunerativos al cumplir con los elementos de una remuneración, tal como lo establece el artículo 6 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, vale decir, es un importe otorgado por la prestación de un servicio, es de libre disposición y consta en dinero o especie, no resultándole aplicable ninguna limitación o prohibición, dado que no existe disposición en la Ley



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

del Impuesto a la Renta que limite o prohíba su deducción, salvo en el caso de las reglas de valor de mercado, situación que no se presenta para ella; por lo que, para que la Administración desconozca la causalidad de dichas comisiones, tendría que probar que el trabajador beneficiado no laboró, cuestión que, por el contrario, ha sido reconocida en el procedimiento de fiscalización. Invoca al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07962-1-2014.

Que aduce que tanto en los gastos por “suma graciosa” como por indemnización por despido, buscó mantener la fuente generadora de renta, toda vez que el reubicar a los trabajadores cesados o despedirlos sin ninguna justificación, hubiese implicado para la empresa una afectación económica y financiera, en caso éstos iniciaran procesos judiciales, lo que justamente se evitó al firmarse los “Convenios de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso” y efectuarse las liquidaciones de beneficios sociales. Por tal razón, señala que dichos convenios y liquidaciones sustentan la necesidad de los referidos gastos, los cuales fueron asumidos contractualmente para reducir contingencias laborales futuras, que incidieran en la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora, siendo falso que haya tomado decisiones unilaterales, más aún si los conceptos otorgados a los trabajadores se encuentran amparados por el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 57 del Decreto Supremo N° 001-97-TR y el Decreto Supremo N° 003-97-TR. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02371-3-2017.

Que manifiesta que fue la ubicación geográfica de los trabajadores cesados, el criterio de generalidad aplicado en la entrega de “sumas graciosas” e indemnizaciones por despido, por lo que no tiene fundamento la observación formulada por la Administración respecto al incumplimiento de dicho criterio, habida cuenta que otorgó a todos los trabajadores que laboraban en la ciudad de Lima las aludidas “sumas graciosas” e indemnizaciones, con motivo del cierre definitivo del local ubicado en dicha ciudad; en este sentido, invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02230-2-2003.

Que agrega que resulta ilegal que la Administración considere los ingresos generados en el ejercicio 2014 para analizar el cumplimiento del criterio de razonabilidad en los gastos por “suma graciosa”, dado que de acuerdo con los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, tales ingresos deben corresponder al ejercicio 2015. Refiere que los importes entregados a los trabajadores por concepto de “suma graciosa” e indemnización por despido, fueron calculados de conformidad con las normas laborales, por lo que el gasto reparado no ha sido desproporcionado.

Que señala que la Administración no puede condicionar la deducción de gastos a la utilización de medios de pago, cuando los importes pagados no superan los S/ 3 500,00 exigidos por la Ley N° 28194. No obstante, precisa que ha empleado medios de pago en la cancelación de las liquidaciones efectuadas a todos los trabajadores cesados, lo cual puede verificarse de los estados de cuenta y los cheques no negociables girados a éstos.

Que por otro lado, indica que no corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta, por cuanto no todo gasto constituye dividendo presunto, sino solo aquél que no sea susceptible de posterior control tributario, lo que no se presenta en su caso en que los gastos por “suma graciosa”, indemnización por despido y comisiones, están debidamente acreditados y se identifican a sus beneficiarios, pudiendo la Administración ejercer el control tributario sobre dichos desembolsos. Cita al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00881-10-2016.

Que arguye que la sanción impuesta por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debe dejarse sin efecto, al ser consecuencia de los reparos efectuados a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, que sustentan la Resolución de Determinación N°

Que refiere que el 7 de agosto de 2017, solicitó acceso y copia del expediente de fiscalización; sin embargo, la Administración no le permitió conocer los documentos internos de trabajo elaborados por la División de Auditoría, así como los reportes e información de los sistemas informáticos, por lo que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00902-Q-2013, se ha vulnerado su derecho de defensa. Invoca la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 06648-2006-HC/TC.



Tribunal Fiscal

Nº 03696-10-2021

Que mediante escritos de alegatos¹, reitera los argumentos esgrimidos en la apelación, añadiendo que la Administración sustenta de forma contradictoria los reparos efectuados al gasto por concepto de “suma graciosa”, indemnización por despido y comisiones, al sostener que “no se acreditó fehacientemente la causalidad del gasto”, puesto que por un lado se basa en la fehaciencia de la operación y por otro en la causalidad del gasto, los cuales tienen una naturaleza y funcionalidad distinta. Cita al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02697-5-2017.

Que precisa que a diferencia de los trabajadores

la forma de extinción del vínculo laboral con dicha trabajadora fue la renuncia y no por mutuo disenso o acuerdo, por lo que debe tenerse en cuenta las circunstancias acaecidas para cada caso. Asimismo, alega que de conformidad con el inciso i) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta plenamente válido deducir gastos sustentados bajo cualquier forma de extinción del vínculo laboral, e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00197-4-2017 respecto a la aplicación del criterio de razonabilidad.

Que sobre los gastos por indemnización por despido otorgados a
: , afirma que no pudo llegar a ningún acuerdo con dichos trabajadores, por lo que al configurarse legalmente la obligación de indemnizarlos, procedió a pagar los importes correspondientes y, en consecuencia, no ha incumplido con el criterio de generalidad.

Que finalmente, solicita una nueva programación para realizar el informe oral, por cuanto ha tomado conocimiento que el expediente materia de apelación, ha sido reasignado a la presente Sala Especializada con una nueva conformación de vocales.

I. Apelación

Que conforme con lo establecido por el artículo 124 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, son etapas del procedimiento contencioso tributario, la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal.

Que el artículo 142 del anotado código, preceptúa que la Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Que por su parte, el numeral 2 del artículo 144 del mencionado código, señala que cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión dentro del plazo de ley, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

Que en virtud de las normas glosadas, en los casos en los que la Administración no hubiera cumplido con resolver el recurso de reclamación dentro de los plazos previstos por el artículo 142 del Código Tributario, el contribuyente tiene expedito su derecho para interponer recurso de apelación contra la resolución ficta que desestima dicha reclamación, considerando denegada su petición.

Que mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 1291 y 1336), notificados con arreglo a ley el 15 de noviembre de 2016 (fojas 1292 y 1337)², la Administración

¹ De fojas 1566 a 1575 y 1578.

² Notificados en el domicilio fiscal de la recurrente (conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a fojas 1422 a 1437), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013EF, que precisa que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, considerando como elementos y aspectos del tributo a fiscalizar, los siguientes:

Elemento del tributo a fiscalizar	Aspecto contenido en el elemento a fiscalizar
Costo de ventas	<ul style="list-style-type: none">• Todos los aspectos
Gastos	<ul style="list-style-type: none">• Gastos Administrativos• Gastos de Ventas

Que como resultado de dicho procedimiento, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 1450 a 1454 y 1462), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por reparos a gastos que no cumplen con el principio de causalidad, por concepto de “suma graciosa”, e indemnización por despido y comisiones; las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1455 a 1461 y 1463 a 1469), por la Tasa Adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta de febrero, abril y agosto a diciembre de 2015, por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; y, la Resolución de Multa N° (fojas 1448 y 1449), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de la documentación que obra en autos, se aprecia el 28 de agosto de 2017 la recurrente formuló reclamación contra los precitados valores (fojas 1392 a 1421), siendo que el 19 de junio de 2018, ante la falta de pronunciamiento de la Administración, la recurrente interpuso apelación contra la resolución ficta denegatoria de dicha reclamación (fojas 1487 a 1515).

Que en tal sentido, dado que a la fecha en que la recurrente presentó el recurso de apelación, había vencido el plazo de 9 meses establecido en el artículo 142 del Código Tributario, sin que la Administración emitiera pronunciamiento sobre el recurso de reclamación, corresponde al Tribunal Fiscal pronunciarse respecto a la mencionada apelación, al haber operado el silencio administrativo negativo.

II. Resolución de Determinación N°

Que según consta en el Anexo N° 1.1 de la Resolución de Determinación N° (foja 1453), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, por concepto de “suma graciosa”, e indemnización por despido arbitrario y comisiones, por los importes de S/ 195 313,00, S/ 66 077,00 y S/ 16 238,00, respectivamente; citando como base legal y fundamento de los reparos, entre otros, el primer párrafo e inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los Resultados de los Requerimientos N°

Que mediante el Subpunto 1.2 del Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 1313), notificado con arreglo a ley el 24 de abril de 2017 (foja 1316)³, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente el importe de S/ 658 305,00, registrado en la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, correspondiente a la Cuenta Contable 62 – Gastos de Personal, Directores y Gerentes, debiendo para tal efecto, presentar el detalle de los trabajadores que recibieron dichos pagos, el detalle de los pagos efectuados a éstos, los medios de pago utilizados, los cálculos respectivos, la motivación que originó en cada caso los importes consignados en la referida cuenta subdivisionaria, así como el cumplimiento de las condiciones establecidas para realizar el pago a tales trabajadores, de conformidad con lo previsto en los incisos l), ll), m), n), ñ), z), a1) y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En caso contrario, le indicó que el importe de S/ 658 305,00, sería reparado de acuerdo con los referidos dispositivos legales.

deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

³ Notificado en el domicilio fiscal de la recurrente (conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a fojas 1422 a 1437), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 03696-10-2021

Que al respecto, la recurrente proporcionó un Reporte Analítico de la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, detallando fechas, montos, planillas estables de enero a diciembre de 2015, utilidades, y nombres de los trabajadores beneficiados con bonificaciones, por un total ascendente a S/ 658 303,33 (fojas 1099 a 1102). Asimismo, presentó hojas de liquidaciones por Compensación por Tiempo de Servicios, vacaciones truncas y gratificaciones truncas, así como copias de boletas de pago, cheques no negociables, recibo de caja y documentos denominados “Convenio de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso” (fojas 1038 a 1098).

Que en el Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1304 a 1310), notificado con arreglo a ley el 10 de julio de 2017 (foja 1311)⁴, la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, de cuya evaluación realizó las siguientes observaciones:

Ítem 1.- Si bien en el Reporte Analítico de la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, las liquidaciones de beneficios sociales y las boletas de pago, se verificaban los pagos por mutuo disenso otorgados a

, en virtud de los “Convenios de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso”⁵, en los que se estableció que la recurrente se obligaba a entregar a dichos trabajadores una ‘ ’ a título de liberalidad por la extinción del vínculo laboral; ésta no acreditó con documentación fehaciente: i) Los criterios que utilizó para entregar la mencionada “ ’ ” a cada uno de los trabajadores por la extinción del vínculo laboral; ii) El cálculo efectuado para la determinación del monto entregado como ‘ ’; iii) El criterio de generalidad para otorgar a todos los trabajadores una “ ’ ” por la extinción del vínculo laboral; iv) El criterio de razonabilidad en la entrega del monto por concepto de ‘ ’ efectuada a sus trabajadores, puesto que de acuerdo con las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015, las ventas netas de este último ejercicio disminuyeron 6.80% en comparación con las ventas netas del ejercicio anterior, y que el monto total entregado por ‘ ’ comprende el 1.42% de las ventas netas del ejercicio 2015; asimismo, indicó que de los balances de comprobación adjuntos a las precitadas declaraciones juradas, se verificaba que el gasto contabilizado en la Cuenta Contable 622, que comprende a la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, se incrementó en el ejercicio 2015 en un 44.47% respecto al ejercicio 2014, originando una menor renta imponible; y, v) La utilización de medios de pago en la entrega de la ‘ ’ al trabajador

En tal sentido, la Administración procedió a reparar el importe de S/ 195 313,00, por concepto de ‘ ’, por no acreditarse fehacientemente la causalidad del gasto, según el detalle contenido en el Anexo N° 2 del referido Resultado (foja 1300).

Ítem 2.- Se constataban los pagos por indemnización por despido entregados a los trabajadores ‘ ’, tanto en el Reporte Analítico de la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, como en las liquidaciones de beneficios sociales y las boletas de pago; sin embargo, la recurrente no acreditó con documentación fehaciente: i) Los criterios que utilizó para otorgar dicha indemnización a sus trabajadores; ii) El cumplimiento del criterio de generalidad para realizar la mencionada indemnización; y, iii) La utilización de medios de pago en la indemnización por despido al trabajador ‘ ’. Asimismo, la Administración señaló que la recurrente decidió por propia voluntad despedir a sus trabajadores asumiendo las consecuencias que origina dicha decisión, al no permitir la generación de renta ni el mantenimiento de la fuente productora. Por consiguiente, procedió a reparar el importe de S/ 66 077,00, por concepto de indemnización por despido, por no acreditarse fehacientemente la causalidad del gasto, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 3 del aludido Resultado (foja 1299).

⁴ Notificado en el domicilio fiscal de la recurrente (conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a fojas 1422 a 1437), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

⁵ Cabe precisar que respecto a la ‘ ’ la Administración señaló que la recurrente no presentó el “Convenio de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso” respectivo.



Tribunal Fiscal

Nº 03696-10-2021

Ítem 3.- En el Reporte Analítico de la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, se consignaron distintas fechas y montos por el importe total de S/ 67 077,00, siendo que la recurrente no identificó quiénes fueron los trabajadores a los que se otorgó los pagos respectivos, ni en qué consistieron dichos pagos, ni tampoco presentó documentación que acreditara la causalidad del gasto. En consecuencia, la Administración procedió a reparar el importe de S/ 67 077,00, que fue contabilizado como gasto en la referida subcuenta, por no acreditarse fehacientemente su causalidad, de acuerdo con el detalle contenido en el Anexo N° 4 del mencionado resultado (foja 1298).

Que posteriormente, a través de los Ítems 1, 2 y 3 del Anexo N° 2 del Requerimiento N° (foja 1332), notificado con arreglo a ley el 11 de julio de 2017 (foja 1335)⁶, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas en los Ítems 1, 2 y 3 del Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° respecto a los gastos por , indemnización por despido y remuneraciones no identificadas en la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, debiendo adjuntar la documentación fehaciente que acredite la causalidad de los anotados gastos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 18 de julio de 2017 (fojas 1203 a 1206), manifestando que, con excepción de " otorgada a

obedeció al cierre definitivo de su local ubicado en la ciudad de Lima donde laboraban dichos trabajadores, por lo que llegó a un acuerdo con éstos para su liquidación, el cual concluyó con la suscripción de los "Convenios de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso". Precisó que la decisión de liquidar a estos trabajadores fue realmente necesaria, dado que radicaban en la ciudad de Lima y no podían trasladarse a la ciudad de para continuar laborando para la empresa; además, evitó incurrir en actos de hostilización laboral con motivo de un posible traslado, en atención a lo prescrito por el inciso d) del artículo 66 del Decreto Legislativo N° 728. toda vez que dichos trabajadores venían laborando ininterrumpidamente durante más de años en Asimismo, la recurrente indicó que de conformidad con lo dispuesto por el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos por resultaban deducibles en tanto comprendían pagos realizados a los trabajadores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese; reiterando que tenía que liquidarlos no solo para evitar un despido arbitrario, sino también para no perjudicar a la empresa con procesos judiciales innecesarios, que la perjudiquen económicamente o le resten liquidez para el normal funcionamiento de sus actividades generadoras de renta. Adjuntó hojas de liquidaciones por Compensación por Tiempo de Servicios, vacaciones truncas y gratificaciones truncas, así como copias de boletas de pago, cheques no negociables, "Convenios de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso", cartas, certificados de trabajo, estados de cuenta, un documento de "compromiso de contratar" y un acta de entrega y recepción de bienes (fojas 1144 a 1201).

Que por otra parte, la recurrente señaló que los gastos por indemnización por despido otorgados a cuentan con los respectivos comprobantes de pago, cheques no negociables y estados de cuenta, que demuestran que las liquidaciones efectuadas a dichos trabajadores sí se realizaron. Adjuntó hojas de liquidaciones de cálculo de indemnización, Compensación por Tiempo de Servicios, vacaciones truncas y gratificaciones truncas, así como copias de boletas de pago, cheques no negociables, cartas, certificados de trabajo y estados de cuenta (fojas 1118 a 1143).

Que sobre el gasto por remuneraciones no identificadas en la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, la recurrente elaboró un cuadro detallando los distintos pagos realizados a sus trabajadores, tales como asignación por fallecimiento, bonificación por horario nocturno, movilidad, compra de vacaciones, riesgo de caja, suma graciosa, comisiones, vales de consumo, devoluciones y bonificaciones extraordinarias; asimismo, adjuntó el Reporte Analítico de la Subcuenta Contable 6221107 –

⁶ Notificado en el domicilio fiscal de la recurrente (conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a fojas 1422 a 1437), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

Remuneraciones Varias Estables, la Política de Beneficios Laborales de la empresa y el Reglamento Interno de Trabajo (fojas 1104 a 1111).

Que en los Ítems 1, 2 y 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1320 a 1329), notificado con arreglo a ley el 24 de julio de 2017 (foja 1330)⁷, la Administración dio cuenta del escrito y los documentos presentados por la recurrente, manteniendo los reparos por gastos por “suma graciosa” e indemnización por despido, y levantando parcialmente el reparo por gastos por remuneraciones no identificadas en la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, en función a las siguientes conclusiones:

Ítem 1.- Si bien la recurrente presentó documentación sustentatoria respecto de los pagos realizados a

_____, por concepto de _____, y se verificó que con cada uno de éstos, con excepción de _____ suscribió un “Convenio de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso” con la empresa; la recurrente no acreditó con documentación fehaciente: i) Los criterios que utilizó para entregar dicha _____ a tales trabajadores; ii) La Política de Incentivos o el Convenio Colectivo vigente a la fecha de extinción del vínculo laboral; iii) El criterio de generalidad empleado para otorgar a todos los trabajadores de la empresa una _____ y, iv) El criterio de razonabilidad aplicado, conforme a lo expuesto en el Ítem 1 del Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____. En tal sentido, la Administración mantuvo el reparo por el importe de S/ 195 313,00, por concepto de _____ por no acreditarse fehacientemente la causalidad del gasto.

Ítem 2.- Se constató los pagos por indemnización por despido entregados a _____ a partir de las liquidaciones de beneficios sociales y boletas de pago; sin embargo, la recurrente no acreditó con documentación fehaciente: i) Los criterios que utilizó para otorgar dicha indemnización a estos trabajadores; ii) La Política de Incentivos o el _____ vigente a la fecha del despido; iii) El criterio de generalidad empleado para otorgar a todos los trabajadores de la empresa una indemnización por despido. Asimismo, la Administración reiteró que la recurrente decidió por propia voluntad despedir a sus trabajadores asumiendo las consecuencias que origina dicha decisión, al no permitir la generación de renta ni el mantenimiento de la fuente productora; por lo que, mantuvo el reparo por el importe de S/ 66 077,00, por concepto de indemnización por despido, por no acreditarse fehacientemente la causalidad del gasto.

Que asimismo, tanto para el Ítem 1 como para el Ítem 2, la Administración señaló que en el escrito de respuesta al citado Requerimiento N° _____, la recurrente presentó una relación de _____ trabajadores cesados que recibieron utilidades en el ejercicio 2015, en los cuales se incluyó a los _____ trabajadores que recibieron la _____ y a los _____ trabajadores que recibieron la indemnización por despido. No obstante, ésta no acreditó que a los _____ trabajadores cesados restantes se les hubiera otorgado _____” por extinción del vínculo laboral o indemnizaciones por despido.

Ítem 3.- La recurrente identificó los gastos registrados en la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, por el importe de S/ 67 077,00, sustentando parcialmente el importe de S/ 50 839,00, por los desembolsos entregados a sus trabajadores por concepto de asignación por fallecimiento, bonificación por horario nocturno, movilidad, compra de vacaciones, riesgo de caja, vales de consumo, devoluciones y bonificaciones extraordinarias, al acreditar debidamente su causalidad. Sin embargo, no sustentó con documentación fehaciente la causalidad de los gastos por _____ otorgados a _____ y por comisiones a _____ ni tampoco cumplió con acreditar el criterio de generalidad aplicado a dichos gastos; en consecuencia, la Administración mantuvo el reparo por el importe de S/ 16 238,00.

⁷ Notificado en el domicilio fiscal de la recurrente (conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a fojas 1422 a 1437), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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.

Que el último párrafo de dicho artículo, modificado por Ley N° 28991, prescribe que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que en las Resoluciones N° 01798-4-2016 y 10950-8-2015, este Tribunal ha señalado que para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, debe cumplir con el denominado “principio de causalidad”, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que asimismo, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, se ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso. Adicionalmente, en la Resolución N° 06072-5-2003, se ha indicado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que por su parte, el inciso I) del referido artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Que el inciso d) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR, establece como una de las causales de extinción del contrato de trabajo, el mutuo disenso entre trabajador y empleador.

Que el artículo 19 del mismo texto, prevé que el acuerdo para poner término a una relación laboral por mutuo disenso debe constar por escrito o en la liquidación de beneficios sociales.

Que según el artículo 38 del aludido texto, la indemnización por despido arbitrario es equivalente a una remuneración y media ordinaria mensual por cada año completo de servicios con un máximo de 12 remuneraciones y que las fracciones de año se abonan por dozavos y treintavos, según corresponda.

Que a su turno, el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por Ley N° 27326⁸, preceptúa que si el trabajador al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna cantidad o pensión, éstas se compensarán de aquéllas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador. Para que proceda la compensación debe constar expresamente en documento de fecha cierta que la cantidad o pensión otorgada se efectúa conforme con lo establecido en el párrafo precedente, o en las normas correspondientes del Código Civil, agregando que las sumas que el empleador entregue en forma voluntaria al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo, cualquiera sea la forma de su otorgamiento, no son compensables de la liquidación de beneficios sociales o de la que mande pagar la autoridad judicial por el mismo concepto.

⁸ Publicada el 24 de julio de 2000.



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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.

Que el último párrafo de dicho artículo, modificado por Ley N° 28991, prescribe que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que en las Resoluciones N° 01798-4-2016 y 10950-8-2015, este Tribunal ha señalado que para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, debe cumplir con el denominado “principio de causalidad”, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que asimismo, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, se ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso. Adicionalmente, en la Resolución N° 06072-5-2003, se ha indicado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que por su parte, el inciso I) del referido artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Que el inciso d) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR, establece como una de las causales de extinción del contrato de trabajo, el mutuo disenso entre trabajador y empleador.

Que el artículo 19 del mismo texto, prevé que el acuerdo para poner término a una relación laboral por mutuo disenso debe constar por escrito o en la liquidación de beneficios sociales.

Que según el artículo 38 del aludido texto, la indemnización por despido arbitrario es equivalente a una remuneración y media ordinaria mensual por cada año completo de servicios con un máximo de 12 remuneraciones y que las fracciones de año se abonan por dozavos y treintavos, según corresponda.

Que a su turno, el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por Ley N° 27326⁸, preceptúa que si el trabajador al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna cantidad o pensión, éstas se compensarán de aquéllas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador. Para que proceda la compensación debe constar expresamente en documento de fecha cierta que la cantidad o pensión otorgada se efectúa conforme con lo establecido en el párrafo precedente, o en las normas correspondientes del Código Civil, agregando que las sumas que el empleador entregue en forma voluntaria al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo, cualquiera sea la forma de su otorgamiento, no son compensables de la liquidación de beneficios sociales o de la que mande pagar la autoridad judicial por el mismo concepto.

⁸ Publicada el 24 de julio de 2000.



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

Que al respecto, este Tribunal a través de las Resoluciones N° 10167-2-2007 y 08637-1-2012, ha interpretado que cuando el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, debe entenderse que comprende a las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador.

Que además, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10096-5-2011 y 17792-8-2012, se ha indicado que las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas.

Que de acuerdo con el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00523-4-2006 y 01752-1-2006, para determinar si los gastos por gratificaciones, retribuciones y otros, a los que hace referencia el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumplan con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta, entre otros, la jerarquía, el nivel, la antigüedad, el rendimiento, el área o la zona geográfica. Asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00898-4-2008 y 11321-3-2007, se ha señalado que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el criterio de generalidad.

Que por otro lado, en la Resolución N° 00756-2-2000, este Tribunal ha establecido que los actos de liberalidad comprenden actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en los que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial. Así, en las Resoluciones N° 02371-3-2017 y 06593-4-2019, este Tribunal ha precisado que los pagos realizados a trabajadores cesados, en virtud de una obligación de carácter contractual, asumidos por un empleador como parte de la negociación para la extinción del vínculo laboral, no responden a un acto de liberalidad.

Que en consecuencia, si bien el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta reconoce expresamente como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, ello no implica que la empresa no tenga obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto, y que además éste resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio; asimismo, debe tenerse en cuenta que a efecto de deducir este tipo de gasto que se origina del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva, conforme al criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012.

Que finalmente, en las Resoluciones N° 02455-1-2010 y 10096-5-2011, este Tribunal ha mencionado que las gratificaciones extraordinarias deben resultar razonables y proporcionales en relación al incremento de los ingresos, a las rentas totales obtenidas por la recurrente y a la propia remuneración percibida por sus trabajadores; asimismo, en la Resolución N° 04217-1-2007 se ha indicado que dado que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual, dicha razonabilidad deberá establecerse en base a la relación existente entre las gratificaciones o bonificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes al ejercicio.

Que en el presente caso, de acuerdo con lo señalado en los Resultados de los Requerimientos N° así como de la documentación que obra en autos, se aprecia que la Administración reparó los pagos realizados por la recurrente a favor de distintos trabajadores, por concepto de indemnización por despido y comisiones, por los importes de S/ 195 313,00, S/ 66 077,00 y S/ 16 238,00; advirtiéndose que aquélla no cuestiona la fehaciencia de las liquidaciones, boletas



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

de pago, cheques y convenios suscritos por parte de dichos trabajadores respecto a la extinción de su vínculo laboral, ni así tampoco la fehaciencia de que la recurrente efectivamente incurrió en tales gastos, sino que controvierte la causalidad de éstos en función al cumplimiento del criterio de generalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que en el caso del reparo por respecto a los trabajadores y adicionalmente discute el cumplimiento del criterio de razonabilidad⁹.

Que por consiguiente, este Tribunal procederá a analizar cada uno de los aspectos cuestionados por la Administración, según lo determinado en el procedimiento de fiscalización¹⁰, debiendo indicarse como cuestión previa que del Comprobante de Información Registrada y el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 47 a 49), se verifica que durante el ejercicio 2015 la recurrente tuvo como actividad económica principal la edición de periódicos y revistas (CIU 22126) y como actividad económica secundaria otros tipos de venta por menor (CIU 52593), habiendo declarado como domicilio fiscal el ubicado en el departamento de La Libertad, así como declarado establecimientos anexos tanto en éste como en los departamentos de

a) Suma graciosa (Ítem 1 del Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° e Ítem 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N°

Que de la revisión de los "Convenios de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso" de de setiembre de 2015 (fojas 1068, 1081, 1089 y 1097), suscritos entre la recurrente y los trabajadores, se observa que ésta y aquéllos decidieron extinguir su relación laboral de común acuerdo, señalando como fecha de cese de los días de setiembre de 2015, respectivamente; arribando a dicho acuerdo en virtud de las facultades previstas por el inciso d) del artículo 16 y el artículo 19 del Decreto Supremo N° 003-97-TR. Asimismo, conforme con la cláusula cuarta de los aludidos convenios, la recurrente se obligaba a entregar a los citados trabajadores una , por los importes de S/ 78 300,00, S/ 17 306,67, S/ 54 406,56 y S/ 33 300,00, respectivamente, los cuales podían ser compensados por ésta, según lo dispuesto por el artículo 57 del Decreto Supremo N° 001-97-TR.

Que asimismo, de las liquidaciones de beneficios sociales, cheques no negociables y estados de cuenta bancaria que obran en autos (fojas 1080, 1082, 1088, 1090, 1096, 1098, 1161, 1162, 1169, 1179 y 1192), se aprecia que la recurrente entregó a los mencionados trabajadores los importes de S/ 78 300,00, S/ 17 306,67, S/ 54 406,56 y S/ 33 300,00, por concepto de mutuo disenso, importes que coinciden con los consignados en los "Convenios de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso" antes detallados. Así también, obran los certificados de trabajo emitidos a favor de dichos trabajadores (fojas 1172, 1185 y 1195), consignándose como fecha de cese de labores los días de setiembre de 2015, en los respectivamente.

Que por lo expuesto, se advierte que la recurrente en su calidad de empleadora. con el fin de extinguir el vínculo laboral con los trabajadores se comprometió en otorgarles sumas de dinero, al amparo de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 16 y el artículo 19 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, los cuales se realizaron como consecuencia de una obligación de carácter contractual asumida por la recurrente como parte de la negociación individual efectuada con dichos trabajadores para la extinción del vínculo laboral por mutuo disenso; por lo que, se verifica que califican como pagos voluntarios en cumplimiento de una obligación contraída con motivo del cese de la relación laboral, de conformidad con lo establecido por el inciso l) del

⁹ En efecto, si bien inicialmente en el Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° , la Administración observó la utilización de medios de pago en algunos de los trabajadores cesados; posteriormente, en los Ítems 1, 2 y 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° levantó dicha observación.

¹⁰ Pues tal como se ha indicado con anterioridad, viene en grado una apelación formulada contra una resolución ficta denegatoria de una reclamación.



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, careciendo de fundamento la falta de Política de Incentivos alegada por la Administración respecto a tales pagos.

Que no obstante, si bien el precitado inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta reconoce como gastos deducibles los pagos que el empleador otorga a sus trabajadores con motivo del cese, de acuerdo con el criterio establecido en la anotada Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012, ello no significa que el empleador no tenga que acreditar el cumplimiento del principio de causalidad respecto a, entre otros, los criterios de generalidad y razonabilidad de dicho gasto, conforme se corrobora del último párrafo del referido artículo 37.

Que en efecto, en cuanto al criterio de generalidad, la Administración cuestiona que la recurrente no haya otorgado a todos los trabajadores de la empresa una ; sin embargo, según ésta ha manifestado desde el procedimiento de fiscalización hasta el procedimiento contencioso tributario, cumplió con otorgarlos solamente a

en razón del cierre de su local ubicado en la ciudad de Lima, donde no solo laboraban dichos trabajadores, sino también radicaban, habiendo adjuntado copia del documento denominado "compromiso de contratar" y un "acta de entrega y recepción de bienes" de 1 de octubre de 2015 (fojas 1144 a 1149), respecto a la entrega realizada del referido local a favor de la empresa cuyo representante es , por lo que la recurrente afirma que suscribió con los mencionados trabajadores los "Convenios de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso", para evitar un posible despido arbitrario, entregándoles una " " dado que éstos no podían trasladarse a la ciudad de para continuar laborando para la empresa, a lo cual los dichos trabajadores accedieron conforme se ha señalado anteriormente.

Que en consecuencia, dado que la Administración no desconoce la realidad del cierre del local ubicado en ni señala expresamente que existan otros trabajadores que hubiesen laborado en el mismo local durante el ejercicio 2015 para la recurrente, con los cuales ésta pudiera haber llegado a un acuerdo a efecto de otorgarles una " " con motivo del cese, se concluye que los pagos efectuados a cumplen con el criterio de generalidad, siendo dicho cierre del local ubicado en una zona geográfica el parámetro utilizado por la recurrente para otorgar la " " a los trabajadores beneficiados.

Que ahora bien, en lo que respecta al criterio de razonabilidad, cabe señalar que de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, presentada mediante Formulario PDT 702 N° (fojas 1579 a 1589), se aprecia que las ventas netas de la recurrente ascendieron a S/ 13 726 979,00, por lo que el importe de S/ 195 313,00, reparado por la Administración por concepto de ' representa el 1.42% del total de las ventas correspondientes a tal ejercicio, lo que resulta razonable¹¹.

Que el cumplimiento de dicho criterio, no se ve enervado por el hecho que en el ejercicio anterior, la recurrente haya obtenido ventas netas por el importe de S/ 14 728 947,000, según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario 702 N° (foja 1583), es decir, que obtuviera en el ejercicio 2015 un 6.80% menos de ingresos en comparación con los ingresos del ejercicio 2014, como equivocadamente sostiene la Administración; puesto que, la circunstancia de que un contribuyente disminuya sus ingresos en el ejercicio que otorga las gratificaciones, bonificaciones y otros, en relación con sus ingresos del ejercicio anterior, no obsta para que pueda otorgar dichas gratificaciones, bonificaciones y otros, siempre y cuando éstas mantengan relación con los ingresos del ejercicio en el cual se otorgan.

Que en tal sentido, habiéndose desvirtuado las observaciones formuladas por la Administración respecto a los gastos por pagos de ' entregados a los trabajadores , procede declarar fundada la apelación interpuesta en dicho extremo.

¹¹ Máxime si para este cálculo se está considerando además el importe entregado a ningún convenio.

con quien no se suscribió



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

Que una situación distinta se presenta en el caso de la trabajadora _____ a quien la propia recurrente reconoce que el motivo de extinción de su vínculo laboral se debió a la renuncia unilateral de dicha trabajadora, la cual no laboraba en la _____ en el ejercicio fiscalizado, sino en _____ en el cargo de _____, conforme se aprecia del certificado de trabajo de _____ (foja 1153), y con quien además no se suscribió ningún "Convenio de extinción del vínculo laboral por mutuo disenso" pero que igual se le otorgó una _____

Que al respecto, tal como señala la Administración en el Ítem 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____, obra de autos una relación elaborada por la misma recurrente de trabajadores _____ que recibieron utilidades en el ejercicio 2015, dentro de los cuales se encuentran

materia del análisis anterior (fojas 1012 y 1013), a quienes se les entregó pagos por

Que sin embargo, la recurrente no ha explicado ni ha acreditado el motivo por el cual a los demás trabajadores distintos a éstos, no les otorgó una _____ pues si bien el importe entregado a _____ califica como una gratificación o retribución extraordinaria respecto a la que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas, sí debe cumplir con el criterio de generalidad.

Que toda vez que de autos no se aprecia que la recurrente detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado solamente a _____, con el fin de verificar su aplicación objetiva, corresponde mantener el presente reparo, y declarar infundada la apelación formulada en tal extremo.

Que debe mencionarse que si bien inicialmente en el Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____, la Administración observó la utilización de medios de pago en parte de los reparos por concepto de _____ se advierte que posteriormente, en los Ítems 1, 2 y 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ aquella levantó dicha observación, por lo que carecen de pertinencia los argumentos de la recurrente sobre el particular.

Que por otro lado, cabe precisar que lo establecido en el inciso i) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual, para efecto de lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley se entiende por cese del vínculo laboral la terminación de dicho vínculo bajo cualquier forma en que se produzca, no enerva que el gasto deba cumplir con el principio de causalidad, por lo que tampoco es atendible la invocación al precitado inciso i) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, realizado por la recurrente.

b) Indemnización por despido arbitrario (Ítem 2 del Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ e Ítem 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____)

Que del Reporte Analítico de la Subcuenta Contable 6221107 – Remuneraciones Varias Estables, las liquidaciones de beneficios sociales, cheques no negociables y estados de cuenta bancaria (fojas 1099 a 1102, 1118 a 1120, 1126, 1128, 1134, 1135, 1141 y 1143), se verifica que la recurrente entregó a los trabajadores _____ los importes de S/ 27 069,30, S/ 27 404,40 y S/ 11 603,13, por concepto de despido arbitrario, respectivamente.

Que asimismo, se advierte del documento denominado "Planilla – Boleta" (fojas 1124, 1133 y 1140), que los referidos trabajadores _____ laboraban en las oficinas _____, respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 03696-10-2021

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente con motivo del cese de los trabajadores por despido arbitrario reconoció la indemnización establecida en el artículo 38 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral; esto es, que con motivo del cumplimiento de una norma legal se vio en la obligación de pagar los montos por dicho concepto en favor de los anotados trabajadores, por lo que no resulta correcta la afirmación de la Administración respecto a que la recurrente no acreditó los criterios que utilizó para otorgar dicha indemnización, pues tal motivación se encuentra en la liquidación de beneficios sociales. Por ende, no se aprecia que constituya un acto de liberalidad de la recurrente; de modo, que tenga que contar con una Política de Incentivos.

Que si bien la Administración sostiene que la recurrente incumple con el criterio de generalidad, al no haber otorgado a todos los trabajadores de la empresa una indemnización por despido, remitiéndose a la relación elaborada por la recurrente respecto a trabajadores cesados que recibieron utilidades en el ejercicio 2015, en los cuales se incluyó a los trabajadores que recibieron la indemnización por despido, más no a los trabajadores cesados restantes (fojas 1012 y 1013); cabe señalar que en dicha relación no se describe que los aludidos trabajadores cesados restantes, hayan sido cesados con motivo de un despido arbitrario, a los cuales les resulte aplicable una indemnización, así tampoco se observa que la Administración haya realizado alguna mayor actividad probatoria que demuestre que hubieron más trabajadores distintos a [redacted] que hayan sido despedidos arbitrariamente.

Que en tal sentido, corresponde levantar el reparo y declarar fundada la apelación en este extremo.

c) [redacted] v comisiones (Ítem 3 del Punto 2 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº [redacted] e Ítem 3 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº [redacted])

Que del Ítem 3 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº [redacted] (fojas 1321 y 1322), así como del cuadro analítico presentado por la recurrente (fojas 1112 a 1117), se observa que la recurrente efectuó pagos en el período febrero de 2015, por [redacted] a favor de [redacted] por el importe de S/ 1 000,00, y pagos durante los períodos agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2015, por comisiones a favor de [redacted] por los importes de S/ 5 046,00, S/ 2 548,00, S/ 2 366,00, S/ 2 375,00 y S/ 2 903,00, respectivamente.

Que no obstante, la recurrente no ha acreditado en autos que la [redacted] otorgada a [redacted] quien de acuerdo al documento denominado "Planilla – Boleta" (foja 1124), laboró en la oficina [redacted], así como las comisiones entregadas a favor de [redacted] cumplan con el principio de causalidad. En efecto, ésta no sustenta, que la [redacted] haya sido otorgada en cumplimiento de una obligación de carácter contractual, o que las comisiones se hubiesen entregado en función de alguna condición especial, que únicamente los hagan merecedores a dichos beneficiarios, habiéndose limitado en afirmar que los gastos observados constituyen conceptos remunerativos, por lo que al encontrarse el reparo con arreglo a ley, procede declarar infundada la apelación interpuesta en tal extremo.

Que carece de fundamento lo alegado por la recurrente en cuanto a que los gastos por comisiones son deducibles en virtud de lo prescrito por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al calificar como conceptos remunerativos, no resultándole aplicable ninguna limitación o prohibición para su deducción; toda vez que, en el presente caso, el reparo por dichos gastos responde a un acto de liberalidad, que tiene la naturaleza de una remuneración esporádica cuya deducción se encuentra regulada por el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no a una remuneración de carácter ordinario, conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 07962-1-2014, que la propia recurrente invoca; atendiendo además que la recurrente no ha proporcionado documentación que corrobore que lo que denota como comisión es parte de una remuneración de carácter ordinario.



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

Que asimismo, no resulta amparable lo afirmado por la recurrente de que la Administración sustenta de forma contradictoria los reparos efectuados al gasto por concepto de “suma graciosa”, indemnización por despido y comisiones, al sostener que “no se acreditó fehacientemente la causalidad del gasto”, puesto que por un lado se basa en la fehaciencia de la operación y por otro en la causalidad del gasto, los cuales tienen una naturaleza y funcionalidad distinta; dado que los anotados reparos se fundamentan únicamente en la falta de causalidad, siendo que cuando la Administración utiliza el término “fehacientemente” no se refiere a que desconozca la fehaciencia de la operación per se, sino la fehaciencia de la causalidad del gasto, tal como literalmente lo señala, por lo que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02697-5-2017.

Que estando a lo resuelto, esto es, que en esta instancia se han levantado los reparos por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, por concepto de _____ respecto a los trabajadores _____, e “indemnización por despido” respecto a _____ y se han mantenido los demás reparos impugnados, la Administración deberá reliquidar la Resolución de Determinación N° _____

III. Resolución de Multa N° _____

Que la Resolución de Multa N° _____ (fojas 1448 y 1449), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, tipifica como infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° _____ se sustenta en la Resolución de Determinación N° _____ y teniendo en cuenta que en esta instancia se han levantado los reparos por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, por concepto de _____ respecto a los trabajadores _____ e “indemnización por despido” respecto a _____ y se han mantenido los demás reparos impugnados, se encuentra acreditado la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debiendo la Administración efectuar la reliquidación respectiva sobre la base de la determinación contenida en la aludida resolución de determinación.

IV. Resoluciones de Determinación N° _____

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ (fojas 1455 a 1461 y 1463 a 1469), fueron emitidas por la Tasa Adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta de febrero, abril y agosto a diciembre de 2015, por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que según el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

Que el artículo 55 de la misma ley, contempla que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta;



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

agregando, el segundo párrafo de dicho artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 979, que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4.1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A.

Que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-99-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, preceptúa que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la Ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la Ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, la Tasa Adicional del 4.1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no corresponden deducirse, indirectamente se efectúe una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la Tasa del 4.1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que además, en las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 11924-2-2008, este Tribunal ha indicado que se entiende que no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, pues la referida tasa sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, dado que se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que los reparos al gasto por concepto de [redacted] respecto a los trabajadores .
[redacted] e "indemnización por despido
arbitrario" respecto a [redacted] han sido
levantados en la presente instancia, por lo que al no verificarse sustento para la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1 %, corresponde levantar la referida tasa con relación a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] en que, entre otros reparos, se sustentan dichos valores.

Que asimismo, debe indicarse que si bien los reparos por gastos por concepto de [redacted] respecto a la trabajadora [redacted] así como [redacted] "comisiones" entregados a [redacted] respectivamente, han sido mantenidos en la presente instancia. De lo expuesto precedentemente, no se advierte que la Administración hubiese desconocido que el pago de dichos conceptos se haya efectuado ni que los beneficiarios no hubieran sido los mencionados trabajadores; por el contrario, lo reconoce. Por consiguiente, tales erogaciones sí podían ser materia de posterior control tributario y, en este sentido, no procedía la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1 %, respecto a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] en que, entre otros reparos, también se sustentan dichos valores.

Que estando a la conclusión arribada, corresponde declarar fundada la apelación formulada en dicho extremo, debiendo dejarse sin efecto las Resoluciones de Determinación N° [redacted]



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

V. Acceso a documentos internos

Que el numeral 169.1 del artículo 169 del citado Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, aplicable al caso de autos, dispone que los administrados, sus representantes o su abogado, tienen derecho de acceso al expediente en cualquier momento de su trámite, así como a sus documentos, antecedentes, estudios, informes y dictámenes, obtener certificaciones de su estado y recabar copias de las piezas que contiene, previo pago del costo de las mismas. Sólo se exceptúan aquellas actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que contienen información cuyo conocimiento pueda afectar su derecho a la intimidad personal o familiar y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional de acuerdo a lo establecido en el inciso 5) del artículo 2 de la Constitución Política. Adicionalmente se exceptúan las materias protegidas por el secreto bancario, tributario, comercial e industrial, así como todos aquellos documentos que impliquen un pronunciamiento previo por parte de la autoridad competente.

Que conforme con el artículo 85 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el artículo 192.

Que cabe señalar que no resulta atendible lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración no le permitió acceder a los documentos internos de trabajo elaborados por la División de Auditoría, así como a los reportes de los sistemas informáticos, los cuales fueron solicitados el 7 de agosto de 2017; toda vez que la recurrente no ha acreditado haber solicitado información relacionada a dichos documentos y reportes, siendo que de autos no se verifica la existencia del mencionado expediente dirigido a la Administración.

Que en el supuesto que existiera dicha solicitud, cabe mencionar que los documentos internos de trabajo elaborados por la División de Auditoría (Planeamiento de auditoría e informe general, reporte estadístico de información, reporte de tareas, proyecto de valores y anexos), así como los reportes de los sistemas informáticos; de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes no han tenido influencia en el análisis de cada uno de los reparos, por lo que no se advertiría un menoscabo al derecho de defensa.

Que a su vez, debe considerarse que desde que la Administración elevó a esta instancia el recurso de apelación con sus respectivos antecedentes, a través del Oficio N° _____ ingresado al Tribunal Fiscal el 10 de agosto de 2018 (foja 1530), la recurrente tuvo expedito su derecho de acceso al expediente, el cual contiene, entre otros, los documentos internos de trabajo elaborados por la División de Auditoría y los reportes de los sistemas informáticos de la SUNAT, así como también tuvo derecho a obtener las copias de las piezas procesales correspondientes, previo pago del costo de las mismas, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 169.1 del artículo 169 del citado Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, en tanto éstos no contengan información relativa a la reserva tributaria.

Que por lo expuesto, no se advierte vulneración alguna al derecho de defensa de la recurrente, careciendo de pertinencia la invocación a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 06648-2006-HC/TC y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00902-Q-2013¹²; y, en consecuencia, se procederá a emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.

¹² En la anotada Resolución del Tribunal Fiscal N° 00902-Q-2013 se indicó que un quejoso solicitó copias de los documentos denominados "Resumen Estadístico de Fiscalización" e "Informe General", determinando la Oficina de Atención de Quejas que si bien éstos "al ser herramientas de uso interno de SUNAT no están diseñados para cumplir la función de contener información que deba comunicarse al fiscalizado y califican con el carácter de reservadas; no obstante, la Administración no ha remitido copia de los mismos ni ha dado mayor alcance sobre éstos, por lo que en la medida que contenga información que no esté dentro de los alcances de la reserva tributaria, procedería que la Administración permita el acceso de los mismos y expida las correspondientes copias, caso contrario la Administración deberá informar a la recurrente sobre el contenido de dicha documentación en la parte pertinente, omitiendo los datos que sean parte de la reserva tributaria



Tribunal Fiscal

N° 03696-10-2021

VI. Otros

Que el artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, establece que el apelante puede solicitar el uso de la palabra únicamente al interponer el recurso de apelación; en el caso de la Administración Tributaria, solamente puede hacerlo en el documento mediante el que eleva el expediente de apelación, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes.

Que según el inciso b) del artículo 104 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, la notificación de los actos administrativos se realizará por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que pueda confirmarse la entrega por la misma vía, y en el caso del Tribunal Fiscal, el procedimiento, los requisitos, formas y demás condiciones se establecerán mediante Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas.

Que se programó el Informe Oral para el día 12 de agosto de 2019 (foja 1576), advirtiéndose que la recurrente fue notificada mediante notificación electrónica, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, depositada en su buzón electrónico el 31 de julio de 2019 (foja 1546).

Que de la constancia del Informe Oral N° (foja 1547) se verifica que el aludido informe oral se llevó a cabo solo con la asistencia del representante de la Administración, y participaron los vocales Martha Cristina Huertas Lizarzaburu, Roxana Zulema Ruíz Abarca y Gary Roberto Falconí Sinche (como vocal ponente).

Que la recurrente en aplicación de su derecho presentó con fecha de agosto de 2019 (fojas 1566 a 1575) sus alegatos, los cuales han sido considerados por esta instancia al emitir la presente resolución.

Que no obstante, con fecha 24 de octubre de 2019 (foja 1578) la recurrente solicita una nueva programación para realizar el informe oral, pues sostiene que ha tomado conocimiento que el expediente materia de apelación, fue reasignado a la presente Sala Especializada con una nueva conformación de vocales.

Que sin embargo, el motivo invocado por la recurrente no justifica la programación de un nuevo informe oral, dado que el vocal ponente a quien le fue asignado dicho expediente al momento de la citación del informe oral, es el mismo que conforma la presente Sala Especializada, siendo que para la emisión de esta resolución se ha tomado en cuenta además la participación de otro de los vocales que participó en la diligencia del uso de la palabra, emitiendo su voto respectivo; por lo que, no es necesario que este Tribunal convoque a una nueva citación¹³; mas aun si se advierte que no existe un menoscabo al derecho de defensa de la recurrente.

Con los vocales Ramírez Mío y Huertas Lizarzaburu, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la apelación interpuesta contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° en el extremo referido a los reparos por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, por concepto de ' respecto a los trabajadores e "indemnización por despido y en tal respecto a

detallados en el artículo 85° del Código Tributario, a fin de garantizar el derecho de defensa del quejoso, conforme al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 00213-1-2006".

¹³ Lo expuesto guarda coherencia con lo señalado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2006-33 que establece: "Las resoluciones del Tribunal Fiscal recaídas en expedientes respecto de los cuales se han llevado a cabo informes orales de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 150° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, podrán ser emitidas cuando menos por dos vocales que participaron en tales audiencias y siempre que con el voto de ambos se pueda adoptar resolución".

