



# Tribunal Fiscal

Nº 01752-1-2006

**EXPEDIENTE N°** : 1159-2004  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Arequipa  
**FECHA** : Lima, 31 de marzo de 2006

Vista la apelación de interpuesta por \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000120/SUNAT, emitida con fecha 31 de diciembre de 2003 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 052-003-0000133, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y contra la Resolución de Multa N° 052-002-0000136, expedida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario;

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que las gratificaciones extraordinarias reparadas fueron otorgadas a cuatro de sus trabajadores por el incremento de las ventas del año 2001, precisando que cada trabajador con diferentes herramientas, desempeño, funciones y cargos aportó de diferente manera para lograr un mismo fin que es el referido incremento;

Que asimismo indica que la generalidad que se señala en la Ley N° 27356 no se circunscribe exclusivamente a todos los trabajadores, pues puede estar referido a un grupo de trabajadores que cumplan con los requisitos para el goce de las gratificaciones, debiendo ser calculada y pagada bajo un mismo procedimiento, tal como se hizo en su caso;

Que menciona que los trabajadores a los que se otorgó las gratificaciones observadas tienen cargos de confianza, los cuales responden a una característica adquirida o añadida a su cargo o función determinada, siendo que son los de mayor jerarquía en la planilla;

Que manifiesta que la decisión de dar las gratificaciones extraordinarias fue tomada por el titular de la empresa, quien tiene absoluta libertad para determinar qué personal le ha sido de mayor beneficio en el objetivo de obtener mayores y mejores resultados, y que tales gratificaciones fueron otorgadas cumpliendo con los requisitos de normalidad, razonabilidad y generalidad;

Que por su parte, la Administración Tributaria sostiene que las gratificaciones otorgadas a favor de los señores \_\_\_\_\_ no cumplen con el requisito de generalidad, ya que únicamente se otorgaron a cuatro trabajadores por motivos diferentes, siendo que al señor \_\_\_\_\_ se le entregó por haber logrado mejores y mayores ventas como gerente, a la señora \_\_\_\_\_ por sus labores de administración y asesoría financiera como contadora, al señor I \_\_\_\_\_ por las mejoras en el control de la producción y rendimiento del personal como capataz y al señor \_\_\_\_\_ por las mejoras en el proceso de compra e incremento en la cantidad comprada como administrador de la sucursal de la empresa en Madre de Dios;

Que añade que las gratificaciones extraordinarias observadas no han sido otorgadas a todos los trabajadores de la empresa los que también participan en el cumplimiento de sus metas y objetivos, sino solamente a cuatro trabajadores, dos de los cuales tienen la calidad de representantes legales, el tercero es jefe de producción y el cuarto es administrador de una sucursal;

Que refiere que no ha quedado acreditado que los trabajadores beneficiados con las gratificaciones extraordinarias desempeñen cargos de confianza, máxime si tal situación no ha sido consignada en el Libro de Planillas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 43° del Decreto Supremo N° 003-97-TR y el artículo 59° del Decreto Supremo N° 001-96-TR, y que no existen en el Libro de Actas acuerdos para el otorgamiento de las referidas gratificaciones;



# Tribunal Fiscal

Nº 01752-1-2006

Que precisa que la auditoría realizada a la recurrente fue efectuada cumpliendo estrictamente con las facultades otorgadas por el artículo 62º del Código Tributario, lo que no implica de modo alguno que se le esté impidiendo la libre disposición de sus recursos económicos o que se tenga injerencia en la dirección de la empresa, sino únicamente que se efectúe la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias de la recurrente de acuerdo a sus facultades;

Que agrega que de acuerdo al artículo 63º del Código Tributario determinó la obligación tributaria sobre base cierta tomando en cuenta los elementos existentes que permitieron conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía;

Que expresa que el hecho que la recurrente haya enviado como gasto las gratificaciones extraordinarias otorgadas a favor de sus cuatro trabajadores, no obstante que las mismas no constituyen gastos deducibles, constituye la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario;

Que el asunto materia de controversia consiste en establecer si las gratificaciones extraordinarias otorgadas a favor de los señores Peter Pollandt Alcázar, Pilar Palma Gómez, Santos Rojas Choque y Luis Carlos Alberto Moscoso Alcázar ascendentes a S/. 42 960,00, son deducibles para efecto de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, así como si la sanción impuesta se ajusta a ley, debiendo precisarse que el reparo por gastos ajenos al giro del negocio por S/. 677,16 que también sustenta los valores cuestionados no ha sido impugnado procediendo que sea mantenido;

Que el primer párrafo del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto su deducción no esté expresamente prohibida por la citada ley;

Que conforme al inciso l) del citado artículo 37º, 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, siendo que estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio;

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales 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 refiere el inciso l) del dicho artículo, entre otros;

Que de acuerdo con la norma antes citada, para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso l) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumpla 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, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica;

Que la Administración Tributaria mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00079149 (folio 304), solicitó a la recurrente que sustentase los gastos registrados en la Cuenta Contable 62-5-005 Provisión de gratificaciones extraordinarias por el importe de S/. 42 960,00 según Libro Mayor N° 10, folio 15, por el periodo diciembre de 2001;

Que la recurrente en respuesta al indicado requerimiento presentó un escrito (folios 210 a 217), en el que con referencia a las gratificaciones extraordinarias, señaló que las entregó por el "Incremento en las Ventas del año 2001" a los señores Peter Pollandt Alcázar, Pilar Palma, Santos Rojas y Carlos Moscoso Alcázar, quienes son los únicos empleados que se desempeñan en cargos de confianza, tienen los cargos más altos, siendo que los dos primeros tienen cargos de funcionarios (representantes legales), el



# Tribunal Fiscal

Nº 01752-1-2006

tercero es jefe de producción o capataz y el cuarto es administrador de una sucursal de Madre de Dios (representante legal), los tres primeros a su vez son las personas con mayor antigüedad en la empresa, además desempeñan cargos de responsabilidad, autoridad y toma de decisiones que influye directamente en los beneficios que la empresa logre en cada año a diferencia de las demás personas que desempeñan funciones operativas o tareas específicas de menor responsabilidad;

Que asimismo añadió que las gratificaciones extraordinarias se entregaron en forma proporcional a las remuneraciones de los empleados, que se han incluido en la renta de quinta categoría, por lo que se han considerado los principios de generalidad y proporcionalidad con los ingresos, adjuntando las constancias de pago respectivas (folios 206 a 209);

Que según el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00079149 (folio 300), la Administración Tributaria mantiene el reparo al gasto por gratificaciones extraordinarias, debido a que no se sustentó la generalidad, ya que se no se dan al total de trabajadores sino sólo a cuatro empleados y/o funcionarios y no existen acuerdos en el Libro de Actas para el otorgamiento de las mismas;

Que conforme se advierte la Administración Tributaria cuestiona el carácter general de los gastos por concepto de gratificaciones extraordinarias por haber sido otorgados sólo a cuatro trabajadores de la recurrente, sin tener en cuenta que, como se ha señalado anteriormente, dicha característica debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores de la empresa, es así que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad;

Que de la revisión de las constancias de las gratificaciones extraordinarias (folios 206 a 209), se aprecia que fueron otorgadas por el incremento de las ventas del año 2001 a los señores

por las sumas de S/. 18 600,00, S/. 15 000,00, S/. 6 600,00 y S/. 2 760,00 respectivamente, en virtud de las funciones que realizan como gerente, como contadora quien efectúa además labores de administración y asesoría financiera, como capataz y como administrador de la sucursal de Madre de Dios;

Que en principio el incremento de los ingresos en una empresa constituye el resultado de la participación de todos los trabajadores de la misma, siendo que si alguno de ellos ha tenido una participación relevante que lo haga merecedor de un premio o incentivo mayor al obtenido por los demás, ella podría justificarse con las funciones que cumple en la empresa y su relación directa con los resultados;

Que en el presente caso, según se advierte de las cédulas obrantes a folios 285 y 280, la recurrente durante el año 2000 obtuvo ingresos por la suma S/. 3'976 117,00 y durante el año 2001 ascendieron a S/. 5'714 968,53, es decir, se incrementaron en S/. 1'738 851,53;

Que asimismo del análisis del Libro de Planillas (folios 367 a 392) se tiene que los señores  
son los que perciben las más altas remuneraciones de los trabajadores de la recurrente atendiendo a los cargos que desempeñan como gerente general, contadora general y jefe de planta-capataz respectivamente, además se observa que el señor

si bien percibe una remuneración similar a la de los demás trabajadores ocupa el cargo de administrador de la sucursal de la recurrente, debiendo precisarse que los mencionados cargos sólo se ejercen por las referidas personas, es decir, no hay otros trabajadores que realicen las mismas labores, pues desempeñan las funciones de chofer, auxiliar contable, comprador e ingeniero agrónomo;

Que en tal sentido, se encuentra acreditado en autos que las gratificaciones extraordinarias reparadas sí cumplen con el criterio de generalidad, puesto que fueron entregadas a todos aquellos trabajadores que en virtud de sus funciones se encontraban directamente vinculados con el incremento de las ventas en el año 2001, por lo que procede revocar el referido reparo;



# Tribunal Fiscal

Nº 01752-1-2006

Que es preciso indicar que no se requiere que las gratificaciones extraordinarias hayan sido acordadas previamente o que consten en el Libro de Actas como refiere la Administración Tributaria;

Que la Resolución de Multa N° 052-002-0000136 fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en virtud de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 por la deducción de gastos ajenos al giro del negocio y por la deducción de gratificaciones extraordinarias, y siendo que el primero de los reparos no ha sido impugnado por lo que debe mantenerse y el segundo se ha revocado en esta instancia, corresponde que la Administración reliquide el monto de la multa impuesta;

Con las vocales Cogorno Prestinoni, Casalino Mannarelli, e interviniendo como ponente la vocal Barrantes Takata;


## RESUELVE:


**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000120/SUNAT del 31 de diciembre de 2003, en el extremo referido al reparo por la deducción de gratificaciones extraordinarias, debiendo la Administración Tributaria proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

**REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE** a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
COGORNO PRESTINONI  
VOCAL PRESIDENTA

  
CASALINO MANNARELLI  
VOCAL

  
BARRANTES TAKATA  
VOCAL

  
Amico de las Casas  
Secretaria Relatora  
BT/BV/172/rmh