



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

**EXPEDIENTE N°** : 1317-2021  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 21 de mayo de 2021

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ con RUC N° \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 29 de octubre de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que mediante Carta N° \_\_\_\_\_ (foja 580 y 581) y Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 574 a 576), notificados el 6 de junio de 2019, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta de 2015.

Que como resultado del citado procedimiento la Administración emitió, entre otros<sup>1</sup>, la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ por saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (fojas 654 a 659), por los siguientes reparos: i) Indemnizaciones – Suma graciosa voluntaria concedida dentro de los alcances establecidos en el artículo 47 de la Ley de Formación Laboral, ascendente a S/731 932,00, ii) Gratificación Extraordinaria, ascendente a S/144 450,00, iii) Bonificaciones Empleados, ascendente a S/107 545,00, y iv) Gastos Financieros, ascendente a S/58 214,00. Asimismo, la Administración emitió la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 660 a 661).

Que es materia de controversia establecer si los valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

## RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

### **1. Indemnizaciones – Suma graciosa voluntaria concedida dentro de los alcances establecidos en el artículo 47 de la Ley de Formación Laboral S/731 932,00**

Que la recurrente sostiene que la apelada ha fundamentado su decisión en la "Política de otorgamiento de incentivos con ocasión del cese del personal \_\_\_\_\_" la que por error fue entregada durante el procedimiento de fiscalización, ya que esta no sustentó la entrega de los conceptos que son objeto de cuestionamiento, como se advierte en el Apartado III de la referida política, por lo que solicita que los requisitos establecidos en la referida política no sean utilizados para explicar el criterio de generalidad que sustenta su pago.

<sup>1</sup> La Administración también emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0108306 a 012-003-0108317, por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015 por S/0,00, al no haberse establecido reparos, las que no fueron impugnados y no forman parte de la materia controvertida.



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

Que agrega que la apelada no analizó correctamente las pruebas presentadas y utilizó una fórmula genérica para descartar sus argumentos sin una verdadera evaluación de cómo lo afirmado se respalda en los medios probatorios; lo que constituye una motivación deficiente en tanto que no explica los motivos de hecho y derecho que sustentan por qué es que la Administración ha adoptado dicha posición.

Que aduce los parámetros establecidos para acceder al pago de las sumas graciosas reparadas son los siguientes: i) quienes terminasen su vínculo laboral en el ejercicio 2015; ii) quienes hubiesen extinguido su vínculo laboral a través del mutuo disenso o acuerdo; iii) quienes decidiesen constituir una nueva empresa para continuar sus actividades y para ello suscribían el convenio antes indicado. En virtud de ello, alega que sí cumplió con el principio de generalidad.

Que señala que acreditó documentariamente que los únicos extrabajadores que cumplieron con los tres requisitos fueron \_\_\_\_\_ lo cual ha sido reconocido por la Administración en la resolución apelada.

Que alega que de acuerdo con el criterio general para efectuar el pago de las sumas graciosas, el importe máximo a pagar era de un sueldo y medio por año trabajado, considerando proporcionalmente los días trabajados; lo cual podía ser corroborado con el documento denominado "Cálculo del Importe Pagado 2015", el cual consigna el importe máximo que correspondía pagar a cada uno de los referidos trabajadores. De esta manera, agrega que ninguno de los pagos reparados excede el importe máximo.

Que menciona que, si bien le pagó a \_\_\_\_\_ un importe menor al importe máximo, ello no desvirtúa el carácter general de la forma de cálculo de la suma pagada, debido a que el importe de un sueldo y medio por año trabajado era el máximo que se iba a pagar por la extinción del vínculo laboral, en virtud del criterio establecido previamente.

Que precisa que las diferencias determinadas por la Administración entre los importes pagados a los trabajadores y los importes calculados según la Política de Incentivos al Cese, no tienen asidero legal ni lógico en tanto que dicha política no fue aplicada en 2015, año materia de discusión en el expediente.

Que en cuanto al cálculo del importe pagado a \_\_\_\_\_ señala que se realizó tomando como fecha de inicio el 1 de junio de 2012 en tanto que esta es la fecha en la que empezó a laborar en una empresa vinculada a ella como se acredita de la Constancia de Presentación – Modificación de Trabajador Formulario 1604-2 (T-Registro1. Registro de Prestadores).

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente no acreditó que en el otorgamiento de los incentivos por "mutuo disenso" haya cumplido con el criterio de generalidad de acuerdo con lo previsto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que alega que de la valoración conjunta de las pruebas presentadas, se tiene que no exhibió documentación que acredite que la política de otorgamiento de incentivos al cese haya sido comunicada al personal de modo tal que los trabajadores hubieran tenido conocimiento a fin de acogerse voluntariamente a ella, tales como cartas o comunicados de invitación al cese voluntario o solicitudes de negociación presentadas por los trabajadores.

Que agrega que la recurrente no acreditó que los trabajadores hayan cumplido con los requisitos establecidos en la política de incentivos ni que el otorgamiento de incentivos económicos por mutuo disenso corresponda al beneficio establecido en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, toda vez que no sustentó que se hayan establecido programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas, así como la forma en que los importes otorgados fueron calculados; asimismo, no acreditó la celebración de un convenio que contemple el otorgamiento de dicho beneficio en el caso de la trabajadora Hilda Fidelia Medina Puma de Rodríguez, ni demostró que el beneficio hubiera sido otorgado a todos los trabajadores que se encontraban bajo la política de la recurrente para su otorgamiento.

Que indica que si bien la recurrente alega que la política de incentivos no es de aplicación al ejercicio fiscalizado, dicha política fue presentada por ella misma ante el requerimiento efectuado durante el



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

procedimiento de fiscalización referido a la documentación que acreditara los incentivos otorgados en el ejercicio 2015, no habiendo indicado lo contrario en el procedimiento de fiscalización, ni presentado un documento distinto a la política de incentivos que corrobore dicha afirmación.

Que en el presente caso, mediante el Punto 3 del Requerimiento N° [redacted] notificado el 19 de agosto de 2019 (fojas 568 y 570), la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito y con documentación sustentatoria en base a qué criterios o políticas otorgó a sus colaboradores las "Indemnizaciones Empleados", ascendentes a S/984 465,51. Asimismo, le solicitó que sustente con los medios probatorios correspondientes el cumplimiento del criterio de generalidad establecido en la norma para su deducibilidad, si este concepto tiene carácter remunerativo y si cumplió con los límites establecidos para su deducción de corresponder. Para ello, la recurrente debía presentar planillas de sueldos, salarios, boletas de pago al trabajador, PDT PLAME en excel, asientos contables resumen, pagos o transferencias bancarias, estructura organizacional, políticas de otorgamiento de bonos, reconocimientos al personal (requisitos, condiciones) u otros documentos que considere pertinente.

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] notificado el 16 de octubre de 2019 (fojas 539 a 548, 550), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta presentado por la recurrente, mediante el cual señaló que las "Indemnizaciones - Suma Graciosa Voluntaria" concedidas dentro de los alcances establecidos en el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral", ascendentes a S/731 932,25, fueron otorgadas al personal por motivo de cese  
un importe de S/242 499,96; un importe de S/128 266,67;  
Christodulu Patsias Vasilius, un importe de S/125 443,58; un importe de S/88 750,00;  
un importe de S/85 983,30; un importe de S/45 878,71; y un importe de S/15 110,03), sustentándose para ello en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, afirmó que dicho gasto cumplió con los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad, tal como se establece en las políticas entregadas. Adicionalmente, dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° [redacted] notificado el 16 de octubre de 2019 (fojas 522 a 529), de la valoración conjunta a la documentación presentada por la recurrente la Administración observó que:

- i) En el caso de la trabajadora [redacted] no se acreditó la celebración de un convenio colectivo o individual que contemple el otorgamiento de dicho beneficio. Precisó que si bien de acuerdo con la Liquidación de Beneficios Sociales habría recibido al cese de la relación laboral un incentivo económico por mutuo disenso, sin embargo la recurrente no había acreditado que dicho pago se hubiese convenido con dicha trabajadora, pues no se presentó el Convenio de terminación del vínculo laboral.
- ii) Si bien respecto a los trabajadores [redacted] se presentaron los "Convenios de entrega de asignación para constitución de nueva empresa" en los cuales se indican los importes que serían otorgados a los trabajadores beneficiados, no se menciona cómo se determinaron estos. Precisó que no se acreditó el cumplimiento del importe del beneficio otorgado establecido en la Política de Otorgamiento de incentivos, el cual debía ser equivalente a 1 sueldo  $\frac{1}{2}$  por año trabajado y no debía exceder el tope de 12 sueldos.
- iii) No se acreditó que la Política de Otorgamiento de incentivo con ocasión del cese del personal haya sido comunicada al personal de modo tal que los trabajadores puedan tener conocimiento de la misma y acogerse voluntariamente.
- iv) No se acreditó el cumplimiento de los requisitos expuestos en la Política de Otorgamiento de incentivo con ocasión del cese del personal, tal como el cumplimiento de los requisitos mínimos legales para la constitución de las empresas de los trabajadores beneficiados y la declaración jurada de los mismos mediante la cual se comprometían a destinar efectivamente el monto otorgado para la constitución de una nueva empresa.

Que adicionalmente, la Administración indicó lo siguiente:



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

- La recurrente no acreditó que las sumas observadas hayan sido otorgadas según lo previsto en el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral, ni tampoco los criterios utilizados para la determinación del beneficio otorgado a cada trabajador de modo que se pueda verificar su aplicación objetiva.
- La recurrente no acreditó que el beneficio haya sido de conocimiento a todos sus trabajadores a efectos que puedan optar por acogerse al mismo previo cumplimiento de los requisitos establecidos para su otorgamiento, así como documentación interna tales como cartas o comunicados de invitación al cese voluntario, pedidos o solicitudes de negociación formuladas por los trabajadores, las condiciones de negociación, entre otros, que sustenten que los trabajadores tuvieron conocimiento de la Política de Otorgamiento de Incentivos con ocasión del cese, por tanto, no acreditó el cumplimiento de los criterios establecidos en la política de su empresa, por lo que no se puede verificar que su otorgamiento se hizo de acuerdo con los mismos ni que cumpla con el criterio de generalidad.
- De la revisión de la Planilla Electrónica observó que durante el ejercicio fiscalizado cesaron 87 trabajadores correspondientes a la categoría empleados; sin embargo, sólo se entregó indemnización por mutuo disenso (concedida dentro de los alcances establecidos en el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral) a 6 trabajadores cesados, no habiendo acreditado la forma de desvinculación de los demás trabajadores, de modo tal que pueda afirmarse que los trabajadores beneficiados fueron los únicos que cesaron bajo la modalidad de convenio de mutuo disenso, por lo que la recurrente no acreditó que se haya cumplido el criterio de generalidad en el otorgamiento de los incentivos por mutuo disenso.

Que respuesta, la recurrente presentó un escrito en el que citó la Resolución N° 00197-4-2017 que señala que el criterio de generalidad se verifica en la medida que el beneficio sea otorgado de manera general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, esto es, en razón de jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área zona geográfica. Indicó que en el caso de "renuncias voluntarias", la "Política de Otorgamiento de Incentivos al cese" no prevé la entrega de incentivos, a diferencia del caso de "renuncias con incentivos" o "mutuo disenso"; lo cual explica porque no a todos los trabajadores cesados durante el año 2015 le corresponde dicho beneficio, siendo que dicha información fue consignada en el T-Registro correspondiente al referido ejercicio. Menciona que el cálculo del incentivo se efectuó en base a las remuneraciones mensuales de los trabajadores y al tiempo laborado en la empresa por cada trabajador, considerando el tope máximo establecido en su Política de Otorgamiento de Incentivos de Cese. Finalmente, adujo que la información registrada en el T-Registro acredita la suscripción del convenio correspondiente y el motivo del cese de cada trabajador.

Que en el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ notificado el 18 de noviembre de 2019 (fojas 485 a 495, 496), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta presentado por la recurrente y que de la evaluación de la "Política de Otorgamiento de Incentivos al cese" y de los "Convenios de entrega de Asignación para Constitución de nueva empresa" observó lo siguiente:

- Si bien de acuerdo con la Liquidación de Beneficios Sociales de la extrabajadora Medina Puma de Rodríguez Hilde Fidela, habría recibido al cese de la relación laboral un incentivo económico por mutuo disenso, la recurrente no acreditó que dicho pago se haya convenido con dicha extrabajadora, pues no presentó el convenio colectivo o individual que contemple el otorgamiento de dicho beneficio.
- Los "Convenios de entrega de Asignación para constitución de nueva empresa" celebrados entre la recurrente y los extrabajadores \_\_\_\_\_ no mencionan cómo se determinaron los importes que serían otorgados a los extrabajadores beneficiados. Asimismo, agregó que los importes entregados a los extrabajadores \_\_\_\_\_ no guardan relación con lo estipulado en la Política de Otorgamiento de Incentivos al cese, por lo que, concluyó que la recurrente no acreditó que dichos importes hayan sido otorgados de acuerdo al mencionado documento, restándole credibilidad como medio probatorio.
- No se acreditó que la Política de Otorgamiento de Incentivos al cese haya sido comunicada al personal de modo tal que los trabajadores puedan tener conocimiento de esta y acogerse voluntariamente
- No se acreditó el cumplimiento de los requisitos expuestos en la Política de Otorgamiento de Incentivos al cese, tal como el cumplimiento de los requisitos mínimos legales para la constitución de las empresas de los trabajadores beneficiados, la declaración jurada de los mismos mediante la cual se comprometían a destinar efectivamente el monto otorgado para la constitución de una nueva empresa y el cálculo del



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

importe otorgado. La declaración jurada de Medina Puma Rodríguez, carece de fecha de suscripción, y no acreditó los requisitos mínimos legales para la constitución de la empresa.

Que adicionalmente, la Administración señaló lo siguiente:

- No se acreditó que las sumas observadas hayan sido otorgadas según lo previsto por el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral, ni los criterios utilizados para la determinación del beneficio otorgado a cada trabajador de modo que se pueda verificar su aplicación objetiva.
- En cuanto al criterio de generalidad, la recurrente no acreditó que los referidos programas de desvinculación hayan sido de conocimiento a todos sus trabajadores a efectos que puedan optar por acogerse al mismo previo cumplimiento de los requisitos establecidos para su otorgamiento, así como documentación interna tales como cartas de comunicados de invitación al cese voluntario, pedidos o solicitudes de negociación formuladas por los trabajadores, las condiciones de negociación, entre otros; que sustenten que los trabajadores tuvieron conocimiento de la referida política.
- De la revisión de la Planilla Electrónica observó que durante el ejercicio fiscalizado cesaron 87 trabajadores correspondiente a la categoría de empleados; sin embargo, sólo se entregó indemnización bajo el escenario de "Mutuo Disenso" a 7 trabajadores cesados, no habiendo acreditado documentariamente la forma de desvinculación de los demás trabajadores, de modo tal que pueda afirmarse que los trabajadores observados fueron los únicos que cesaron bajo tal modalidad.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 667), la Administración reparó S/731 932,00, por "Indemnizaciones – Suma graciosa voluntaria" pagadas a favor de extrabajadores, al considerar que no se acreditó que hayan sido otorgadas según lo previsto por el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, ni los criterios utilizados para la determinación del beneficio otorgado a cada trabajador de modo que se pueda verificar su aplicación objetiva. Además, no cumplió con el criterio de generalidad del gasto; sustentándose en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° en el primer párrafo, último párrafo e inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR y el artículo 57 del Decreto Supremo N° 001-97-TR.

Que según el 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 esta ley.

Que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son gastos 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. 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 el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala 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 refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que las mencionadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio previsto por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012, se ha interpretado que si bien el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los pagos que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, 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.

Que además, también debe tenerse en cuenta que a efecto de deducir este tipo de gastos que se originan 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.

Que este Tribunal ha precisado en las Resoluciones N° 00898-4-2008, 11321-3-2007, 01752-1-2006 y 00523-4-2006, entre otras, 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 por su parte, el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, dispone 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, estas se compensarán de aquéllas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador, en tal caso para que proceda la compensación debe constar expresamente en documento de 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.

Que el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Formación y Promoción Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR, que recoge lo señalado en el artículo 147 del Decreto Legislativo N° 728, dispone que las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual con sus respectivos trabajadores pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral.

Que como se aprecia, el artículo 57 del Decreto Supremo N° 001-97-TR se refiere a la no posibilidad de compensar el importe otorgado al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo, previsto por el referido artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, con la deuda por beneficios sociales que se originara como resultado de la interposición de una demanda por parte de aquél.

Que asimismo, se advierte que los montos que se entreguen a los trabajadores en virtud del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, tienen sustento en una norma específica y con una finalidad concreta, como es incentivar la creación de nuevas empresas a través de la entrega de incentivos o ayudas a los trabajadores que de manera voluntaria extingan su vínculo laboral, así, la entrega de dichos incentivos o ayudas tiene su sustento en la ley.

Que de lo expuesto durante el procedimiento de fiscalización, tenemos que el presente reparo está conformado de la siguiente manera:

Ítem	Trabajador beneficiado	Importe S/
1		242 499,96
2		128 266,67
3		88 750,00
4		85 983,30
5		45 878,71
6		15 110,03
7		125 443,58
<b>TOTAL</b>		<b>731 932,25</b>



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

Que al respecto cabe señalar que del recurso de apelación (fojas 806 a 807), se aprecia que la recurrente sostiene que solo pagó el incentivo al que se refiere el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR a Se verifica que no presentó argumento ni prueba alguna que sustente los pagos realizados a favor de

Que en ese sentido, la presente controversia se centra en determinar si son deducibles los pagos efectuados a los extrabajadores

por concepto del incentivo al que se refiere el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR; ascendentes a S/262 895,38, y toda vez que la recurrente no ha desvirtuado los motivos determinantes<sup>2</sup> del reparo formulado respecto de los trabajadores

ascendentes a S/469,036.87,

corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

Que respecto de su extrabajadora

la recurrente presentó:

- Copia del "Convenio de entrega de asignación para constitución de nueva empresa" de 13 de agosto de 2015 (fojas 81 y 82, 716 y 717), que señaló que el Directorio había decidido reorganizar la compañía, lo cual conllevaba modificar la organización y variar los servicios que se prestaban. De esta manera, la recurrente y su extrabajadora, de forma libre y voluntaria, decidieron extinguir por mutuo acuerdo la relación laboral que mantenían desde el 22 de abril de 2013, reconociéndose una asignación a favor de su extrabajadora por S/128 420,83, a fin de que pueda constituir una nueva empresa luego de extinguido el vínculo laboral, al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR; comprometiéndose la trabajadora a constituir la promoviendo así el empleo en un corto plazo. Precisó que conforme al inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se encontraba en la obligación de hacer retención alguna sobre este monto pues se encontraba inafecto al pago del Impuesto a la Renta. Acordaron que luego de la suscripción del convenio en función a las normas citadas, la recurrente quedaba exonerada de la obligación de fiscalizar o supervisar el destino de la asignación para constituir una nueva empresa.
- Copia de "Liquidación de Beneficios Sociales" de 13 agosto de 2015 (fojas 88 y 89, 726 y 727), emitida y firmada por la recurrente, en la que figuran como fechas de inicio y cese de su relación laboral el 22 de abril de 2013 y el 13 de agosto de 2015, respectivamente. Constancia que la extrabajadora recibió una determinada suma de dinero por la liquidación de los beneficios sociales que le correspondían al cesar su vínculo laboral, observándose que el motivo del cese fue el "mutuo acuerdo". Adicionalmente, la recurrente otorgó una "suma graciosa y voluntaria compensatoria de cualquier derecho que eventualmente pudiera corresponderle concedida dentro de los alcances de lo establecido en el artículo 47 del Decreto Legislativo N° 728", ascendente a S/128 420,83.
- Voucher de pago (foja 87), el cual consiste en un documento emitido por la recurrente y suscrito por la extrabajadora por el importe neto de su liquidación, consignando el banco emisor y el número del cheque mediante el cual se realizó el pago del monto liquidado.
- Copia del Certificado de Trabajo de 13 de agosto de 2015 (foja 86), mediante el cual la recurrente certificó que su extrabajadora laboró desde el 22 de abril de 2013 al 13 de agosto de 2015, desempeñándose como Gerente General.
- Copia de la Carta de 13 de agosto de 2015 (foja 85), mediante la cual la recurrente le comunicó al Banco

<sup>2</sup> De acuerdo con el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0108305 (foja 667), los motivos determinantes del reparo fueron que no se acreditó que las sumas observadas hayan sido otorgadas según lo previsto por el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, ni los criterios utilizados para la determinación del beneficio otorgado a cada trabajador de modo que se pueda verificar su aplicación objetiva; y, además, no cumplió con el criterio de generalidad del gasto; sustentándose para ello en el inciso l) y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, en tanto que los montos otorgados a los trabajadores MEDINA PUMA DE RODRÍGUEZ HILDA FIDELA, CALLAPIÑA RODRIGUEZ JORGE, APEÑA GONZALES DAVID y CHRISTODULU PATSIAS VASILIUS, califican como gratificaciones extraordinarias, correspondía que la recurrente acreditara el criterio de generalidad para efectos de su deducibilidad, el mismo que fue observado durante el procedimiento de fiscalización. Sin embargo, ni en reclamación ni apelación presentó alegato o documentación que desvirtúe el reparo formulado.



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

de \_\_\_\_\_ que, en la misma fecha, su extrabajadora dejó de laborar a fin de que le otorguen facilidades para que pueda retirar la CTS que mantenía en su institución.

- Copia del Certificado de Remuneraciones y Retenciones sobre Rentas de quinta categoría percibidas por la extrabajadora – Ejercicio 2015 de 13 de agosto de 2015 (foja 83), emitida por la recurrente.
- Copia de la Constancia de Baja de Trabajador – Formulario \_\_\_\_\_ emitidos por la SUNAT a la recurrente el 22 de enero de 2020 (foja 721), en la cual consta la baja del T-registro al trabajador el 15 de octubre de 2015 por el motivo de mutuo disenso.

Que respecto de su extrabajador \_\_\_\_\_ la recurrente presentó:

- Copia del Convenio de entrega de asignación para constitución de nueva empresa de 15 de mayo de 2015 (fojas 66 y 67, 714 y 715), mediante el cual se señaló que el Directorio decidió reorganizar la compañía, lo cual conllevaba a modificar la organización y variar los servicios que se prestaban. De esta manera, la recurrente y su extrabajador, de forma libre y voluntaria decidieron extinguir por mutuo acuerdo la relación laboral que venían manteniendo desde el 1 de enero de 2014, reconociendo la recurrente a favor de su extrabajador una asignación, ascendente a S/88 750,00, a fin que pueda constituir una nueva empresa luego de extinguido el vínculo laboral, al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, comprometiéndose éste a constituirla promoviendo así el empleo en un corto plazo. Se precisó que conforme al inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente no se encontraba en la obligación de hacer retención alguna sobre este monto pues se encontraba inafecto al pago del Impuesto a la Renta y que luego de la suscripción del convenio en función a las normas citadas, la recurrente quedaba exonerada de la obligación de fiscalizar o supervisar el destino de la asignación para la constitución de una nueva empresa.
- Copia de la hoja de "Liquidación de Beneficios Sociales" de 15 de mayo de 2015 (fojas 72 y 73, 724 y 725), emitida y firmada por la recurrente, en la que figuran como fechas de inicio y cese de su relación laboral el 1 de enero de 2014 y 15 de mayo de 2015, respectivamente. En ella consta que la extrabajadora recibió una determinada suma de dinero por la liquidación de los beneficios sociales que le correspondían al cesar su vínculo laboral, observándose que el motivo del cese fue la "mutuo acuerdo" y se advierte que la recurrente otorgó una "suma graciosa y voluntaria compensatoria de cualquier derecho que eventualmente pudiera corresponderle concedida dentro de los alcances de lo establecido en el artículo 47 del T.U.O. del Decreto Legislativo N° 728 – D.S. 002-97-TR", ascendente a S/88 750,00.
- Copia del Certificado de Trabajo de 15 de mayo de 2015 (foja 71), mediante el cual la recurrente certificó que su extrabajadora laboró desde el 1 de junio de 2012 al 15 de mayo de 2015, desempeñándose como Gerente de Logística.
- Copia de la Carta de 15 de mayo de 2015 (foja 70), mediante la cual la recurrente le comunicó al Banco de \_\_\_\_\_ que, en la misma fecha, su extrabajador dejó de laborar a fin de que le otorguen facilidades para que pueda retirar la CTS que mantenía en su institución.
- Copia del Certificado de Rentas de quinta categoría – Ejercicio 2015 de 15 de mayo de 2015 (foja 69), emitida por la recurrente al extrabajador.
- Copia del Cheque N° \_\_\_\_\_ girado el 14 de mayo de 2015 por la recurrente a favor de su extrabajador, por S/150 474,05 (foja 68).
- Copia de la Constancia de Baja de Trabajador – Formulario \_\_\_\_\_ emitido por la SUNAT a la recurrente el 22 de enero de 2020 (foja 720), en la cual consta la baja del T-registro al trabajador el 13 de julio de 2015 por el motivo de mutuo disenso.

Que respecto de su extrabajador \_\_\_\_\_, la recurrente:

- Copia del Convenio de entrega de asignación para constitución de nueva empresa de 5 de octubre de 2015 (fojas 56 y 56/vuelta, 712 y 713), mediante el cual se señaló que el Directorio había decidido



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

reorganizar la compañía, lo cual conllevaba a modificar la organización y variar los servicios que se prestaban. De esta manera, la recurrente y su extrabajadora, de forma libre y voluntaria, decidieron extinguir por mutuo acuerdo la relación laboral que venían manteniendo desde el 15 de julio de 2008, reconociendo la recurrente a favor de su extrabajadora una asignación, ascendente a S/45 878,71, a fin que pueda constituir una nueva empresa luego de extinguido el vínculo laboral, al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR; comprometiéndose éste a constituirla promoviendo así el empleo en un corto plazo. Se precisó que conforme al inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente no se encontraba en la obligación de hacer retención alguna sobre este monto pues se encontraba inafecto al pago del Impuesto a la Renta y acordaron que luego de la suscripción del convenio en función a las normas citadas, la recurrente quedaba exonerada de la obligación de fiscalizar o supervisar el destino de la asignación para la constitución de una nueva empresa.

- Copia de la hoja de "Liquidación de Beneficios Sociales" de 5 de octubre de 2015 (fojas 60 y 723), emitida y firmada por la recurrente, en la que figuran como fechas de inicio y cese de su relación laboral con la recurrente, el 15 de julio de 2008 y el 5 de octubre de 2015, respectivamente; lo que equivale a 7 años, 2 meses y 21 días. Asimismo, consta que la extrabajadora recibió una determinada suma de dinero por la liquidación de los beneficios sociales que le correspondían al cesar su vínculo laboral, observándose en dicho documento que el motivo del cese fue la "mutuo acuerdo". Adicionalmente, se advierte que la recurrente le otorgó una "suma a título de gracia por constitución de empresa - artículo 47 del TUO DL 728", ascendente a S/45 878,71.
- Documento interno vinculado a la liquidación de beneficios sociales descrita anteriormente (foja 58), firmado por la recurrente, en el cual consta que el 5 de octubre de 2015 la recurrente le giró a su extrabajadora el Cheque N° por S/55 628,94.
- Copia del Certificado de Trabajo de 5 de octubre de 2015 (foja 59), mediante el cual la recurrente certificó que su extrabajadora laboró desde el 15 de julio de 2008 al 5 de octubre de 2015, desempeñándose como Coordinador de Servicio Técnico.
- Copia de la Carta de 5 de octubre de 2015 (foja 57), mediante la cual la recurrente le comunicó al Banco de que, en la misma fecha, su extrabajadora dejó de laborar a fin de que le otorguen facilidades para que pueda retirar la CTS que mantenía en su institución.
- Copia de la Constancia de Baja de Trabajador – Formulario emitido por la SUNAT a la recurrente el 22 de enero de 2020 (foja 719), en la cual consta la baja del T-registro al trabajador el 2 de noviembre de 2015 por el motivo de mutuo disenso.

Que en autos obra el documento denominado "Trabajadores Empleados Cesados 2015", el que ha sido elaborado por la propia recurrente, pero no consigna ni fecha de elaboración ni firma (foja 729). De dicho documento se aprecia el listado de los 87 trabajadores que extinguieron su vínculo laboral con la recurrente durante el ejercicio 2015, así como el motivo del cese según el T-Registro (mutuo disenso, renuncia, despido, vencimiento de contrato y terminación de obra o servicio). En efecto, se verifica que únicamente 4 de ellos optaron por el "Mutuo Disenso": i) (05/10/2015); ii) (15/05/2015); iii) (13/08/2015); y, iv) (09/11/2015), de los cuales solo los 3 primeros forman parte de la presente controversia.

Que en el expediente también obra el documento denominado "Cálculo de Importe Pagado 2015", elaborado por la recurrente pero que no consigna fecha de elaboración ni firma (foja 710), el mismo que contiene el detalle del cálculo de los importes pagados a que contiene lo siguiente:

Trabajador beneficiado	Cargo	Fecha de ingreso	Fecha de cese	Base	Tiempo de servicio			Monto			Importe máximo a pagar
					Años	Meses	Días	Años	Meses	Días	
Valverde Yavar Manía del Carmen	Gerente General	22/04/2013	13/08/2015	37,000.00	2	3	23	55,500.00	4,625.00	154.17	128,420.83



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

Cachay Zaferson Sergio	Gerente de Logística	1/06/2012	15/05/2015	20,000.00	2	11	15	30,000.00	2,500.00	83.33	88,750.00
Alarcón Galarza Patricia	Coordinador de Servicio Técnico	15/07/2008	5/10/2015	4,233.00	7	2	21	6,350.00	529.17	17.64	45,878.71

Que sin embargo, cabe resaltar que de la liquidación de beneficios sociales del trabajador (foja 73), se señala como fecha de ingreso el 1 de enero de 2014, la que no coincide con la señalada en el cuadro precedente utilizada para el cálculo del importe pagado.

Que de los "Convenios de entrega de asianación para constitución de nueva empresa" suscritos por la recurrente con se tiene que convinieron en extinguir el vínculo laboral y que la recurrente reconoció a favor de los extrabajadores el incentivo al que se refiere el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, y por su parte, los extrabajadores se comprometieron a destinar el incentivo otorgado a la constitución de una nueva empresa luego de extinguido el vínculo laboral promoviendo así el empleo en un corto plazo.

Que sin embargo, en cuanto al criterio de generalidad que debe informar el pago de beneficios y/o derechos laborales de los trabajadores para que estos sean deducibles de la renta bruta, no se advierte en autos documentación que acredite que la recurrente hubiera establecido programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas en virtud al artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, a fin de establecer bajo qué circunstancias y a qué trabajadores correspondía dicho otorgamiento. En efecto, de la documentación presentada se aprecia que durante el ejercicio 2015 cesaron 87 trabajadores por mutuo disenso, renuncia, despido o destitución, terminación de la obra o servicio o vencimiento del contrato; no obstante, solo los trabajadores respecto de los que se consigna que el vínculo laboral se extinguió por mutuo descenso se les otorgó importes por concepto de los incentivos a los que se refiere el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, no habiéndose explicado de manera alguna la razón por la cual no se otorgó el mismo beneficio a aquellos que se señala que la relación laboral se extinguió por renuncia del trabajador.

Que es necesario recalcar que si bien según ha señalado la propia recurrente, la política presentada durante el procedimiento de fiscalización no resultaba aplicable al ejercicio 2015, por lo que la Administración no podía basarse en su incumplimiento para sustentar el reparo; no obstante, la recurrente no ha presentado documentación que sustente los "parámetros previos y objetivos para acceder al pago del incentivo al que se refiere el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR" a los que aludió en su escrito de apelación.

Que asimismo, la recurrente no ha presentado documentación que evidencie cuáles fueron los criterios utilizados para determinar los importes que correspondía otorgar a cada trabajador, siendo que, en su escrito de apelación únicamente señaló el monto "máximo" que se podía otorgar (sin presentar documentación de sustento sobre dicho monto "máximo").

Que en relación a lo señalado respecto que por el extrabajador se consideró como fecha de inicio de la relación laboral el 1 de junio de 2012, en tanto que esta es la fecha en la que el señor Cachay empezó a laborar en una empresa vinculada como se acredita de la Constancia de Presentación – Modificación de Trabajador Formulario (T-Registro1. Registro de Prestadores) (foja 708), lo que justificaría la diferencia entre el monto máximo y el monto otorgado, cabe indicar que según la liquidación de beneficios sociales presentada, el citado trabajador laboró para la recurrente solo 1 año, 4 meses y 14 días, por lo que el importe otorgado por "asignación para constituir una empresa" ascendente a S/88,750.00 considerando el tiempo de servicios prestado a la empresa vinculada, no resulta causal.

Que por lo expuesto, no habiéndose acreditado en autos los criterios utilizados para la determinación del beneficio otorgado a cada trabajador de modo que se pueda verificar su aplicación objetiva ni su generalidad, el presente reparo se encuentra conforme a ley y, por tanto, corresponde confirmar la apelada en el presente extremo.



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido que la resolución apelada reconoció que cumplió con acreditar: i) la extinción del vínculo laboral durante el ejercicio; ii) el motivo del cese fue mutuo disenso; iii) el importe pagado a dichos trabajadores fue utilizado para constituir una nueva empresa al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, ello no resulta suficiente para acreditar la generalidad del gasto y en consecuencia que se cumpla con el criterio de causalidad.

Que en relación a lo alegado por la recurrente respecto a que la resolución apelada contiene una motivación deficiente en tanto que no explica los motivos de hecho y derecho que sustentan el descarte de las pruebas presentadas, cabe indicar que de su revisión se aprecia que la Administración evaluó las pruebas presentadas por la recurrente, así como expresó los motivos de hecho y de derecho por los que concluyó desestimar su pretensión, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente carece de sustento.

## 2. Gratificación Extraordinaria S/144 450,00

Que la recurrente sostiene que dada la experiencia que Carlo Camaiora demostró en la entrega de una gratificación extraordinaria a fin de lograr su contratación resultaba necesaria, ya que su incorporación a la empresa repercutiría en un mejor desarrollo empresarial y mayores rentas.

Que agrega que, sin perjuicio de lo señalado anteriormente, la Resolución N° 00094-1-2018 establece que en virtud del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto de las bonificaciones extraordinarias (como en el presente caso) no existe motivo para cuestionar la necesidad o el por qué se decide otorgarlas, debido a que responden a un carácter extraordinario.

Que añade que la Administración ha valorado las pruebas de forma arbitraria y equivocada, pues indicó que no existe documento que pruebe la relación causal entre el bono pagado y la generación de rentas gravadas, pese a que en la apelada reconoció que mediante la Carta de 1 de setiembre de 2015, se informó a Carlo Camaiora que debido a la poca anticipación con la que se comunicó su transferencia de se le otorgaría la bonificación extraordinaria cuestionada.

Que aduce que la decisión empresarial de contratar a tuvo como consecuencia que a partir del desempeño de su labor, haya generado utilidades, por lo que el gasto por el pago de la bonificación extraordinaria era causal y necesario para la generación de rentas gravadas. Indica que antes se desempeñaba de forma exitosa como Gerente General de lo que permitió que dicha empresa genere resultados positivos y utilidad tributaria de manera constante, en tanto que en su caso, hasta la llegada de Carlo Camaiora, no había tenido utilidades tributarias. Desde el desempeño de su labor como Gerente General desde el 2015, obtuvo utilidad tributaria desde el ejercicio 2017 hacia adelante. Refiere que gracias a la experiencia de en canales de ventas directos obtenida en decidió implementarlos para vender sus productos a clientes finales para obtener mayores ingresos y generar utilidades. Agrega que -al igual que ella- es una compañía que tiene procedimientos industriales y comerciales en los cuales había participado, por lo que tenía motivos suficientes para considerar que su gestión iba a generar resultados positivos. Recalca que gracias a la decisión adoptada por se contrató un equipo de especialistas sanitarios brasileños que permitió que el negocio de sanitarios se desarrolle de manera más eficiente.

Que respecto a que el único documento que sería útil para acreditar que el pago estuvo relacionado con la contratación de Carlo Camaiora sería un documento firmado por las partes donde se indique tal cuestión; precisa que tal razonamiento es inválido debido a que no existe ninguna obligación legal de tener un acuerdo de tal naturaleza en un contrato y porque estamos ante una bonificación extraordinaria que resulta deducible al amparo del literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, siguiendo el criterio establecido por este Tribunal, 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 la Administración sostiene que la documentación proporcionada acredita el pago realizado por concepto de Gratificación Extraordinaria a Carlo Camaiora Iturriaga, pero no acredita de qué manera dicho pago contribuyó a la generación de rentas o al mantenimiento de la fuente de las mismas y por ende al cumplimiento de la relación causal del gasto observado, verificándose que tal desembolso no se enmarca



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

en algún lineamiento o política de la recurrente y que tampoco es mencionado en el convenio privado de transferencia presentado.

Que en cuanto a que a la gratificación otorgada a Iturraga era necesaria para lograr su contratación lo que habría contribuido a la generación de mayores rentas para la recurrente, cabe señalar que tales afirmaciones no han sido acreditadas pese a habersele requerido la sustentación del cumplimiento del principio de causalidad del importe reparado.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (fojas 568 y 570), la Administración le solicitó a la recurrente que explique por escrito y con documentación sustentatoria en base a qué criterios o políticas otorgó a sus colaboradores las "Gratificaciones Extraordinarias Empleados", ascendentes a S/150 965,13, y que sustentara con los medios probatorios correspondientes el cumplimiento del criterio de generalidad establecido en la norma para su deducibilidad, si este concepto tiene carácter remunerativo y si cumplió con los límites establecidos para su deducción de corresponder. Para lo cual la recurrente debía presentar planillas de sueldos, salarios, boletas de pago al trabajador, PDT PLAME en Excel, asientos contables resumen, pagos o transferencias bancarias, estructura organizacional, políticas de otorgamiento de bonos, reconocimientos al personal (requisitos, condiciones) u otros documentos que considere pertinente.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito señaló que las "Gratificaciones Extraordinarias", fueron otorgadas al personal que poseía vínculo laboral vigente un importe de S/144 450,00 según lo establecido en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, afirmó que dicho gasto cumplió con los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad, tal como se establecen en las políticas entregadas.

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 539 a 548, 550), la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado y dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° (fojas 529, 509 a 511), la Administración señaló que del análisis de la documentación presentada se aprecia que: i) en la Boleta de Pago de setiembre de 2015 del trabajador , se aprecia que el monto pagado fue entregado por "gratificación extraordinaria"; ii) el Reporte R02: Trabajadores – Detalle de Ingresos corresponde a un reporte del PLAME en el cual se detalla los datos del trabajador y los conceptos pagados; iii) el Detalle Plame corresponde a una hoja Excel en donde se detalla los datos del trabajador y el importe pagado como gratificación extraordinaria; iv) los Lineamientos Gratificaciones Extraordinarias detalla los lineamientos de distintos beneficios al personal, tales como: bonificación de asistencia, aguinaldo, bono de escolaridad, uniformes y bono de resultados 2019; sin embargo, no se visualiza ningún detalle en cuanto a las gratificaciones extraordinarias. Concluyó que la recurrente no acreditó con documentación sustentatoria la necesidad del gasto ni el criterio de generalidad del gasto por gratificaciones extraordinarias pagadas al trabajador Camaiora Utrriaga Carlo.

Que en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 496, 461 a 465), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta presentado por la recurrente mediante el cual precisó la documentación adicional presentada y agregó que el monto observado estuvo afecto a renta de quinta categoría.

Que del análisis de la documentación presentada por la recurrente la Administración observó lo siguiente: i) la Boleta de Pago, Reporte R02: Trabajadores – Detalle de Ingresos y Documento denominado "Detalle Plame", únicamente acreditan la realización del pago por "gratificación extraordinaria"; sin embargo, carecen de idoneidad probatoria respecto a su vinculación con la generación de la renta y mantenimiento de la fuente; ii) el documento denominado "Lineamiento Gratificaciones Extraordinarias" carece de fecha de elaboración, asimismo, no se visualiza ningún detalle en cuanto al otorgamiento de las gratificaciones extraordinarias por lo cual no se puede verificar si tiene vinculación con el gasto observado; iii) el documento denominado "Convenio Privado de Transferencia", únicamente acredita la transferencia del trabajador de la planilla de MT Industrial a VSI Industrial, sin embargo, no detalla datos adicionales respecto al cálculo de



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

la gratificación extraordinaria, su necesidad y vinculación con la generación de la renta y mantenimiento de la fuente; iv) el documento denominado "Carta del directorio", únicamente acredita la comunicación al trabajador del importe otorgado; sin embargo no detalla datos adicionales respecto al otorgamiento de la gratificación extraordinaria, tales como el cálculo del importe otorgado, y su vinculación con la generación de la renta y mantenimiento de la fuente. Por lo expuesto, concluyó que la recurrente no acreditó la necesidad del gasto por gratificaciones extraordinarias pagadas al trabajador  
ni su vinculación con la generación de la renta y mantenimiento de la fuente.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 657), la Administración reparó S/144 450,00, por concepto de gratificaciones extraordinarias pagadas a su trabajador al no haber acreditado documentariamente la necesidad del gasto ni su vinculación con la generación de renta gravada; sustentándose en el Punto 4 del Resultado de Requerimiento N° y el primer párrafo, último párrafo e inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que 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 esta ley.

Que según 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 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. 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 de acuerdo al último párrafo del citado artículo 37, 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 l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que las mencionadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio previsto por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado 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.

Que en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y 00274-2-2001, entre otras, este Tribunal ha señalado que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden a favor del personal, esto es, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten, en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 10096-5-2011 y 17792-8-2012, entre otras, este Tribunal se ha establecido que las gratificaciones extraordinarias a que se refiere el inciso l) del artículo 37 precitado, 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



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

tener una motivación determinada en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta.

Que en la Resolución N° 04040-8-2014 se indica que las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (tales como gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), que en estricto son liberalidades (ya que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el criterio de generalidad.

Que cabe resaltar que según se aprecia de la Resolución de Determinación N° (foja 657) y del punto 4 del Resultado del Requerimiento N° la Administración no cuestiona la fehaciencia, generalidad, proporcionalidad o razonabilidad del gasto, sino su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Que en autos obra el "Convenio Privado de Transferencia" de 10 de agosto de 2015 (fojas 194 y 194/vuelta), mediante el cual acordaron, con el consentimiento del trabajador Carlo Camaiora Iturriaga, ratificado con la suscripción de dicho convenio, que este último se incorpore a laborar indefinidamente a y sin que se produzca una interrupción en la prestación de servicios por parte del trabajador, reconociendo y asumiendo como suyo el tiempo de servicios acumulado por el trabajador en Asimismo, precisa que el trabajador ocuparía el cargo de Gerente General en a partir del 10 de agosto de 2015 y que la transferencia se produciría sin afectar los derechos del trabajador acumulados al 9 de agosto de 2015. Cabe resaltar que el referido convenio no regula la gratificación extraordinaria materia de controversia.

Que asimismo, obra la carta de 1 de setiembre de 2015 (foja 195) emitida por Piero Canessa Castellano, Director de la recurrente, a Gerente General de la recurrente, mediante la cual se le informó que en setiembre se le asignaría una bonificación, ascendente a S/144 450,00, debido a que la comunicación de su transferencia de en la posición de Gerente General, se llevó a cabo con poco tiempo de anticipación para que pueda organizar los temas pendientes. Asimismo, precisó que este monto se le otorgaba de manera adicional a las condiciones suscritas en el convenio de transferencia de 10 de agosto de 2015.

Que en autos obra la Boleta de Pago de setiembre de 2015 del trabajador (foja 197), en la cual se aprecia el pago de una "Gratificación Extraordinaria", ascendente a S/144 450,00.

Que asimismo, se aprecian los documentos elaborados por la recurrente denominados "Reporte 02: Trabajadores – Detalle de Ingresos" y "Detalle mensual de procesos – Resumen total de planillas periodo 2015-09" (fojas 763 y 196), sin fecha de elaboración ni firma, de los cuales se aprecian los datos de la gratificación extraordinaria otorgada al trabajador Carlo Alberto Camaiora Iturriaga.

Que de la documentación citada en el considerando anterior, se aprecia que se otorgó la gratificación extraordinaria debido a que la comunicación de la transferencia de en la posición de Gerente General, se llevó a cabo con poco tiempo de anticipación para que pueda organizar los temas pendientes. Asimismo, se advierte que la transferencia entró en vigor el 10 de agosto de 2015 y que el pago de la gratificación extraordinaria se efectuó en el mes de setiembre de 2015; esto es, cuando ya existía una relación laboral entre y la recurrente.

Que como se ha indicado, no se aprecia que la Administración cuestione la fehaciencia, generalidad, proporcionalidad o razonabilidad del gasto, sino su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente generadora de renta. Así, la Administración sostiene que la documentación proporcionada por la recurrente a fin de demostrar el cumplimiento del principio de causalidad, si bien acredita el pago realizado por Gratificación Extraordinaria al señor no acredita de



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

qué manera dicho pago contribuyó a la generación de rentas o al mantenimiento de la fuente de las mismas y por ende al cumplimiento de la relación causal del gasto observado, verificándose además que dicho desembolso no se enmarca en algún lineamiento o política de la recurrente y que inclusive tampoco es mencionado en el convenio privado de transferencia presentado.

Que en cuanto al hecho que la recurrente no haya acreditado la manera en la que el pago de la gratificación extraordinaria contribuyó a la generación de rentas o al mantenimiento de la fuente de las mismas, ni que dicho desembolso se enmarque en algún lineamiento, política ni convenio privado de transferencia, cabe indicar que dicha gratificación al ser otorgada en la fecha que la recurrente mantenía un vínculo laboral y no constaba en el contrato entre las partes, responde a un acto de liberalidad por parte de aquélla, por lo que no requiere tener una motivación determinada debido a que no existe obligación legal o contractual de efectuarla; correspondiendo en este caso cumplir con el criterio de generalidad para su deducción, conforme ha sido señalado por este Tribunal en la resoluciones anteriormente citadas, lo que como se ha indicado no ha sido cuestionado por la Administración.

Que en tal sentido, corresponde levantar el mencionado reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

### 3. Bonificaciones Empleados S/107 545,00

Que la recurrente sostiene que en el ejercicio 2015 realizó la mudanza de sus plantas a Lurín, la cual comprendía la movilización del negocio de griferías, tal mudanza involucró un proceso complejo y delicado que debía garantizar el menor impacto en el proceso productivo de la empresa y el traslado más adecuado de sus máquinas industriales, por lo que consideró necesario que participara un grupo especializado de sus trabajadores, los que debían garantizar que la mudanza sea lo más eficiente posible.

Que aduce que la referida mudanza comprendió la movilización del negocio de griferías; en razón de lo cual los bonos reparados solo fueron pagados a los trabajadores con un alto cargo dentro de la empresa y que estuvieran relacionados con el área de grifería. Es decir, existía un criterio previo y general que de manera objetiva permitió conocer qué trabajadores recibirían dicho bono. En efecto, este sería pagado a favor de aquellos tuvieran una amplia responsabilidad en la mudanza: el Director (cargo que vinculaba tanto a grifería como a sanitarios), Gerente y Jefe de Producción del área de grifería.

Que agrega que el bono se pagó a Piero Canessa Castellano en su calidad de Director del área de grifería, cargo que involucró una amplia responsabilidad en el proceso de mudanza (dirección, supervisión y verificación), esto es, verificar que las oficinas administrativas, almacenes, áreas de logística, operaciones y producción que eran transferidas en la mudanza funcionaran de manera correcta. Recalca que su responsabilidad en dicho proceso fue trascendental para el negocio y así evitar cualquier falla que pudiera generarse si no lo hacía la persona idónea.

Que señala que el bono también se pagó a \_\_\_\_\_ (Gerente del área de Grifería) e \_\_\_\_\_ (Jefe de Producción del área de grifería), el que fue equivalente a tres semanas de su remuneración y también estuvo vinculado a la responsabilidad que -en virtud de su cargo- tuvieron en la mencionada mudanza, pues estaban encargados del correcto funcionamiento de la nueva planta de griferías que se instaló en Lurín.

Que menciona que el gasto es deducible al amparo del literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que según el criterio establecido por el Tribunal, 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. Reitera que este bono fue pagado por el correcto y exitoso desempeño que tuvieron las personas antes indicadas en la referida mudanza.

Que añade que la posición de la apelada demuestra la forma arbitraria que ha tenido la Administración al valorar las pruebas presentadas, las que demuestran lo afirmado por ella, como reconoce la apelada, sin embargo, los descarta sin efectuar una evaluación conjunta, a pesar que nuestra legislación no contiene una lista cerrada de medios probatorios que permitan sustentar la necesidad de un gasto, por lo que la



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

Administración debe ser razonable para evaluar sus afirmaciones y cómo estas se condicen con las distintas pruebas que sustentan lo indicado.

Que por su parte, la Administración sostiene que de la revisión integral de la documentación presentada por la recurrente no se encuentra sustentado que los gastos por bono por mudanza hayan tenido vinculación con la renta gravada o el mantenimiento de la fuente, y que la recurrente no acreditó con la documentación sustentatoria la participación de los trabajadores en el proceso de mudanza de la planta, ni acreditó que hubieran cumplido con las condiciones señaladas en el lineamiento presentado ni que los importes otorgados tengan vinculación con alguna participación de estos en la mudanza, por lo que no ha acreditado que los desembolsos efectuados cumplieren con el principio de causalidad.

Que precisa que el auditor tributario no ha observado los referidos pagos debido al incumplimiento del criterio de generalidad, sino debido a que no acreditó su vinculación con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (fojas 568 y 570), la Administración le solicitó a la recurrente que explique por escrito y con documentación sustentatoria en base a qué criterios o políticas otorgó a sus colaboradores las "Bonificaciones Empleados", ascendentes a S/272 226,49, y sustentar con los medios probatorios correspondientes el cumplimiento del criterio de generalidad establecido en la norma para su deducibilidad, si este concepto tiene carácter remunerativo y si se cumplió con los límites establecidos para su deducción de corresponder. Para ello debía presentar planillas de sueldos, salarios, boletas de pago al trabajador, PDT PLAME en Excel, asientos contables resumen, pagos o transferencias bancarias, estructura organizacional, políticas de otorgamiento de bonos, reconocimientos al personal (requisitos, condiciones) u otros documentos que considere pertinente.

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 539 a 548, 550), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta presentado por la recurrente, mediante el cual señaló que las "Bonificaciones Empleados" fueron otorgadas al personal que poseía vínculo laboral, según lo establecido en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que dicho gasto cumplió con los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad, tal como se establecen en las políticas entregadas. Adicionalmente, dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente.

Que mediante el Punto 5 del Requerimiento N° (fojas 529, 506 a 509), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y señaló que las "Bonificaciones Empleados", ascendentes a S/107 545,00 correspondían a: i) Bono Anual otorgado a Maya Villafuerte Yrving William, por S/6 597,50; ii) Bono Anual otorgado a por S/20 947,50; iii) Bono de Mudanza otorgado a Canessa Castellano Piero Luciano, por S/80 000,00.

Que con relación al bono anual la Administración señaló que de las boletas de pago de los trabajadores observados de marzo de 2016, se aprecia que los montos pagados fueron entregados por "gratificaciones extraordinarias", que los asientos contables correspondían a la provisión y el extorno del gasto en el periodo 2016 y que de acuerdo con el "Lineamiento de Bonificación Anual" —sin fecha de elaboración—, suscrito por en calidad de Gerente General, el mismo alcanza a los trabajadores que ocupan las posiciones de gerentes, jefes, coordinadores con personal a cargo y otras posiciones de reporte directo a un Gerente y que hayan ingresado a la empresa hasta el 31 de marzo de 2015, agrega que la bonificación sería vinculada al cumplimiento de metas que se dan en el ejercicio, pudiendo oscilar entre 1 y 2 sueldos.

Que con relación al bono por mudanza la Administración señaló que de la boleta de Canessa Castellano Piero Luciano, de setiembre de 2015, se aprecia que el monto pagado fue entregado por "bono de productividad", que el "Reporte R02: Trabajadores – Detalle de Ingresos" corresponde a un reporte del PLAME en el cual se detallan los datos del trabajador y los conceptos pagados, que el "Detalle Plame" corresponde a una hoja Excel en donde se detallan los datos del trabajador y el importe pagado como bonificación por mudanza; que el "Lineamiento Bonificación por mudanza" -sin fecha de elaboración-, suscrito por Carlo Camaiora en calidad de Gerente General, el cual carece de fecha de elaboración, el mismo alcanza a los gerentes y jefes que participaron de la mudanza de la antigua planta de Grifería-Lima a la planta Grifería-Lurín.



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

Que la Administración concluyo que de la evaluación conjunta de los medios probatorios presentados por la recurrente, no se acreditó con documentación sustentatoria la necesidad del gasto ni el criterio de generalidad del gasto por los conceptos de bonificación anual y la bonificación por mudanza pagadas a los trabajadores observados.

Que en el Punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 496 y 506 a 509), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta presentado por la recurrente en el que detalló la documentación proporcionada por bono anual y bono de mudanza y precisó que los importes otorgados corresponden a bono por mudanza en su totalidad, asimismo dejó constancia de las pruebas presentadas por la recurrente.

Que de la evaluación de la documentación presentada, la Administración observó lo siguiente: i) la Boleta de Pago, el Reporte R02: Trabajadores – Detalle de Ingresos, el documento denominado “Bono 2015”, el documento denominado “Detalle ingresos anualizados del trabajador”, correos de coordinación interna con el asunto “Bono JS” y los asientos contables, solo acreditan el pago de las “gratificaciones extraordinarias”; sin embargo, carecen de idoneidad probatoria respecto a su vinculación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente; ii) el documento denominado “Lineamiento Bonificación por mudanza” era aplicable a gerentes y jefes que participaron en la mudanza de la antigua planta de Griferías – Lima a la planta de Griferías – Lurín; sin embargo, la Administración recalcó que no especificaba el importe de dicha bonificación ni la forma de cálculo. Menciona que dicho documento describe las reglas que debió observar la recurrente para el otorgamiento de la bonificación; sin embargo, su sola existencia no constituye un medio idóneo para acreditar su efectivo cumplimiento, en cada caso concreto, siendo necesario evaluar otros medios de prueba que en conjunto permitan corroborar su aplicación; iii) el correo remitido por Juan Sanguinetti a Andrea Cárdenas, el cual detalla el importe otorgado a cada trabajador, solo detalla el importe que se le otorgó a cada trabajador, sin embargo no indica los criterios utilizados para el cálculo de los importes otorgados; iv) el documento denominado “Memorándum Directorio” solo detalla la comunicación del importe otorgado al trabajador Canessa Castellano Piero Lucciano, sin embargo, no detalla los criterios establecidos para la determinación de dicho importe, asimismo, no adjunta documentación adicional que acredite la ejecución de las actividades descritas como el diseño de la planta de griferías, dirección de la construcción, coordinación con las gerencias sobre la gestión de la mudanza, planificación y supervisión del traslado de las plantas de Lima a la nueva planta Lurín; iv) el archivo Excel denominado “Refacturación de Planilla” detalla el importe otorgado bajo el concepto de “bono de resultados” y su facturación a al cual le agrega el costo laboral, sin embargo, no adjunta documentación sustentatoria que acredite los importes o criterios utilizados para la mencionada refacturación. Por lo expuesto, concluyó que la recurrente no acreditó documentariamente la necesidad de los gastos por bonos de mudanza, ni acreditó su vinculación a la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 657), la Administración reparó S/107 545,00<sup>3</sup>, correspondiente al gasto por Bonos por Mudanza pagados a varios de sus trabajadores, al no haber acreditado documentariamente la vinculación de dicho gasto con la generación o producción de rentas gravadas en el país o mantenimiento de su fuente productora, sustentándose para ello en el Punto 5 del Resultado del Requerimiento N°

Que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que 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 esta ley.

Que según el inciso l) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría 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

<sup>3</sup> Cabe señalar que la recurrente dentro del procedimiento de fiscalización aceptó el reparo por Bonificaciones a empleados, vinculados a Bono por Mudanza, ascendente a S/56 848,00, Bono por Tiempo de Servicio por S/3 600,00, Bono por Resultados por S/20 044,00 y Bonificación (otros) por S/1 720,00, totalizando un monto de S/82 212,00 conforme consta en la cédula “Determinación Final de la Renta Imponible – 2015” que obra en los papeles de trabajo de fiscalización (foja 414).



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

existente y con motivo del cese. 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 de acuerdo al último párrafo del citado artículo 37, 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° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado 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.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 10096-5-2011 y 17792-8-2012, entre otras, este Tribunal se ha establecido que las gratificaciones extraordinarias a que se refiere el inciso I) del artículo 37 precitado, 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; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta.

Que cabe resaltar que según se aprecia de la Resolución de Determinación N° (foja 657), así como en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° la Administración no cuestiona la fehaciencia, generalidad, proporcionalidad o razonabilidad del gasto, sino su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Que en autos obran los "Lineamientos – Bonificación Mudanza" (foja 218/vuelta), sin fecha de elaboración y firmada por la recurrente, cuyo objetivo es regular el otorgamiento de la retribución económica a los gerentes y jefes que participaron de la mudanza de la antigua planta de Griferías-Lima a la planta de Griferías – Lurín. En ese sentido, establece como condiciones para acceder a la referida bonificación por mudanza: i) participar activamente en la gestión de mudanza; ii) gestionar el traslado adecuado de los equipos, mercadería, herramientas, entre otros (activos); iii) reubicar ordenadamente las áreas en sus respectivas instalaciones; iv) gestionar la reubicación del personal. Así también regula las situaciones en las que se pierde el bono, estas son: i) cuando no se logra el objetivo de la mudanza ordenada, cuando tiene una o más faltas injustificadas o tiene una o más amonestaciones escritas por motivos disciplinarios, iii) cuando cesa de la empresa antes de la fecha de pago del bono.

Que asimismo, obra en el expediente el "Memorándum Directorio" (foja 225), de agosto de 2015 y firmado por la recurrente, emitido por Director a Piero Lucciano Canessa Castellano, Director-Gerente de Proyectos, mediante el cual le comunicó que el Directorio había decidido otorgarle el bono por mudanza, ascendente a S/80 000,00, por la ejecución del diseño de la planta de griferías, la dirección de la construcción de la planta, la coordinación con las gerencias sobre la gestión de la mudanza; planificación y supervisión del traslado de las plantas de lima a la nueva planta.

Que además, obran en autos las Boletas de Pago de marzo de 2016 de los trabajadores y la Boleta de Pago de setiembre de 2015 de Piero Canessa Castellano (fojas 226, 230 y 231), de las cuales se aprecia el otorgamiento de las gratificaciones extraordinarias por S/20 947,50 y S/6 597,50 y del bono de productividad de S/80 000,00, respectivamente.

Que adicionalmente, se advierte el documento denominado "Bono 2015" (foja 227), sin fecha y sin firma, del cual se aprecia el listado de los trabajadores de la recurrente que habrían recibido "gratificaciones extraordinarias", en el cual figuran



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

Que en autos obran los correos electrónicos de 23 y 24 de marzo de 2016 (fojas 228 y 229), de los cuales se aprecian las coordinaciones entre Jefe de Gestión Humana, la Coordinadora de Procesos y Mejora Continua y Juan Sanguinetti, del pago de bonos a favor de, entre otros trabajadores,

sin embargo, no se hace referencia al concepto por el cual se le otorgó dichos bonos, ni se especifican los montos a otorgar.

Que asimismo, se aprecia el documento elaborado por la recurrente, denominado "Reporte 02: Trabajadores – Detalle de Ingresos" (foja 223), sin fecha de elaboración ni firma, del cual se aprecian ingresos, asignaciones y bonificaciones otorgadas en setiembre de 2015 al trabajador Piero Canessa Castellano. Así, se aprecia que la bonificación recibida asciende a S/80 000,00.

Que además, obran los asientos contables de marzo de 2016 (foja 347/vuelta), en donde se puede verificar los importes provisionados por "gratificación extraordinaria" de los trabajadores Mario Victorio Canovas e Yrving Maya Villafuerte por S/20 497,50 y S/6 597,50, respectivamente.

Que adicionalmente, se advierte la impresión de una Hoja de Cálculo en Excel (foja 224), sin fecha ni firma, en donde se detallan los ingresos, descuentos y aportaciones del trabajador Piero Canessa Castellano, de enero a diciembre de 2015; asimismo, se detalla el importe de la bonificación otorgada bajo el concepto de "bono de productividad", por S/80 000,00.

Que se advierte también copias de tres fotografías (fojas 705 a 706), que muestran instalaciones y maquinarias siendo usadas por trabajadores, las cuales según el recurrente acreditarían la mudanza que se habría llevado a cabo en el ejercicio 2015 y por la que se habrían pagado los bonos materia de reparo.

Que de la documentación citada anteriormente, se aprecia que la recurrente otorgó un bono por mudanza, ascendente a S/80 000,00, a favor del trabajador Piero Canessa Castellano en el mes de setiembre de 2015, debido a su participación en la mudanza de la antigua planta de Griferías-Lima a la planta de Griferías – Lurín. Asimismo, si bien ha quedado acreditado el pago de las bonificaciones extraordinarias, ascendentes a S/20 497,50 y S/6 597,50, a favor de los trabajadores

respectivamente, en el mes de marzo de 2016; sin embargo, no ha sido posible acreditar si el motivo de su otorgamiento correspondía al bono por mudanza.

Que como se ha indicado, no se aprecia que la Administración cuestione la fehaciencia, generalidad, proporcionalidad o razonabilidad del gasto, sino su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente generadora de renta. Así, la Administración sostiene que la recurrente no acreditó la participación de los trabajadores en el proceso de mudanza, ni el cumplimiento de las condiciones señaladas en el lineamiento presentado, ni la vinculación de los importes con alguna participación de estos en la mudanza.

Que al respecto cabe indicar que dichas bonificaciones al ser otorgadas en la fecha que la recurrente mantenía vínculos laborales con ellos y no estar establecidas como obligación dentro del contrato de trabajo, responden a un acto de liberalidad por parte de aquélla, por lo que no requiere tener una motivación determinada debido a que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; correspondiendo en este caso cumplir con el criterio de generalidad para su deducción, conforme ha sido señalado por este Tribunal en las resoluciones anteriormente citadas, lo que como se ha indicado no ha sido cuestionado por la Administración.

Que en tal sentido, corresponde levantar el mencionado reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

#### **4. Gastos Financieros S/58 214,00**

Que la recurrente sostiene que los préstamos se sustentan en los contratos de mutuo suscritos con  
y que habrían sido destinados a la remodelación de su tienda ubicada en la  
, lo cual constituye un gasto causal y está vinculado estrictamente con la  
generación de rentas y mantenimiento de fuente productora.



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

Que aduce que presentó documentos que demuestran: i) cómo se usaron los fondos provenientes de los mutuos, ii) la contabilización de los intereses en sus libros contables, lo cual fue reconocido por la Administración; iii) la existencia del préstamo y documentos que acreditan el pago de los intereses; y que, por tanto, la apelada no tiene asidero alguno, cuando señala que tenía la obligación de demostrar el destino o aplicación de los fondos con los libros contables y los comprobantes de pago, debido a que obraban en poder de la Administración documentos suficientes que demuestran el uso del préstamo en la realización de actividades vinculadas a la generación de rentas gravadas.

Que alega que se ha demostrado la valoración defectuosa de las pruebas que realizó la Administración durante la fiscalización y en instancia de reclamación, puesto que la Administración no ha efectuado una valoración conjunta del cuadro llamado "Trabajos en Curso – Remodelación Tienda" con los documentos que obran en el expediente, con los que se hubiera concluido que los gastos por intereses de préstamos se encuentran vinculados con la generación de la renta gravada.

Que añade que es obligación de la Administración evaluar los medios probatorios de manera razonable, tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 04711-4-2020.

Que la Administración sostiene que la documentación ofrecida por la recurrente en la etapa de fiscalización y en instancia de reclamación no sustenta que los préstamos por mutuos dinerarios observados hayan estado destinados a operaciones relacionadas con la generación de renta gravada ni con el mantenimiento de la fuente productora.

Que añade que de la evaluación a la documentación presentada por la recurrente, se tiene que la misma no permite verificar y hacer un seguimiento del destino y/o aplicación de los fondos provenientes de los mutuos dinerarios recibidos, siendo que para tal efecto la recurrente pudo haber proporcionado un análisis detallado y específico del flujo del efectivo que evidencie los movimientos de cargo y abono de los préstamos que generaron las cargas financieras observadas, los mismos que debieron ser sustentados con los libros contables y los comprobantes de pago u otros documentos correspondientes, hecho que se verifica no se cumplió en el caso de autos.

Que mediante el Punto 8 del Requerimiento N° (fojas 570 y 564 a 565), la Administración solicitó a la recurrente sustentar los gastos registrados en las cuentas de gastos (clase 6), en el Anexo N° 3 al referido requerimiento (fojas 560 a 561); asimismo, le solicitó sustentar la relación de causalidad con la generación de ingresos y con el mantenimiento de la fuente productora. Para ello, la recurrente debía exhibir la documentación sustentatoria que acredite estas operaciones, tales como: cuenta 67- contrato de préstamos, cronogramas de pago, medios de pago, motivo del préstamo, flujos de efectivo, extractos bancarios con ingreso de fondos, asientos contables, destino del préstamo; así como completar la información del Anexo N° 4 al referido requerimiento (foja 559).

Que en el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 535 y 550), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta presentado por la recurrente, en el que señaló que puso a disposición de la Administración la información física y virtual; asimismo, dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, detallada en el Anexo N° 2 al referido resultado (foja 530 y 531), y agregó que las observaciones a la misma serían detalladas mediante requerimiento.

Que mediante el Punto 6 del Requerimiento N° (fojas 504 a 505, 529), la Administración señaló que de la verificación a cada uno de los ítems muestreados en el Anexo N° 3 del Requerimiento N° 0122190001676, se observaron los gastos financieros que se mencionan a continuación:

ITEM	PERIODO	N° OPERACIÓN	CUENTA	GLOSA	IMPORTE
75	20151200	0100082609	673121000	INTERESES POR PRÉSTAMOS OTRAS ENTIDADES	58 213,60

Que a partir de la evaluación de la documentación proporcionada, la Administración señaló que la recurrente no acreditó el destino de los préstamos otorgados por MT Industrial.

Que para sustentar su posición, detalló que del archivo denominado "Flujo de Caja" (en el cual se detalló



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

el flujo operativo -ingresos y egresos: proveedores, recursos humanos, impuestos, promotoras, alquileres, servicios públicos, seguros- y el flujo financiero -ingresos y egresos: pagarés, FED, leasing, gastos bancarios- del periodo 2015), no era posible identificar el destino final que dio a los fondos obtenidos a través de los préstamos recibidos, los cuales generaron las cargas financieras observadas.

Que mediante el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 496, 447 a 451), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta presentado por la recurrente mediante el cual precisó la entrega del archivo Excel "Muestra Auditoría Final – Flujo", en el cual considera se muestra el destino de los préstamos solicitados. Asimismo, la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente.

Que de la evaluación de la documentación presentada, la Administración observó que, con relación a los intereses generados por el préstamo otorgado por (empresa absorbida íntegramente por la recurrente), no acreditó documentariamente el origen de dicho préstamo, ni el destino de este, lo cual no permite sustentar su vinculación con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente. En efecto, precisa que el archivo "Muestra Auditoría Final – flujo", detalla el importe de las transferencias efectuadas por por concepto del Contrato de Mutuo Dinerario, la tasa de interés, el tipo de cambio, y el importe de los intereses correspondientes; sin embargo, en dicho flujo no se podía verificar el destino final que dio a los fondos obtenidos, los cuales generaron las cargas financieras observadas.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 657), la Administración reparó S/58 213,60, correspondiente al gasto por intereses vinculados a los préstamos otorgados por (empresa absorbida íntegramente por la recurrente), al considerar que la recurrente no acreditó el destino o utilización de dichos créditos financieros obtenidos con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de su fuente productora, sustentándose para ello en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N°

Que al respecto, de conformidad con el citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría 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 de acuerdo con el inciso a) de la citada ley, serán deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 13080-9-2010, que el denominado "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente. Asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que conforme con lo indicado por este Tribunal en la Resolución N° 02792-4-2003, a efecto de la sustentación de los gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos, sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que complementando el referido criterio, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 se ha indicado que a efecto de la sustentación de gastos financieros no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que es necesaria la presentación de información que acredite su destino, por ejemplo, a través de un "Flujo de Caja" que demuestre el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, entre otros, así como la



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

documentación sustentatoria de dichas utilizaciones y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.

Que en la Resolución N° 00261-1-2007 este Tribunal ha precisado que procede la deducción de gastos financieros si se cumple con lo siguiente: (i) La relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) Los gastos financieros deben acreditarse no solo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) Los préstamos hayan fluido a la empresa y hayan sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente.

Que la controversia consiste en establecer si la recurrente acreditó documentariamente la causalidad de los intereses por los préstamos otorgados por (empresa absorbida íntegramente por la recurrente), para efectos de tener derecho a deducirlos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que en autos obran seis Contratos de Mutuo Dinerario de 9 de abril (691 a 693), 5 de mayo (fojas 685 a 687), 19 de mayo (fojas 678 a 680), 2 de junio (671 a 673), 12 de agosto (fojas 694 a 696) y 16 de setiembre de 2014 (fojas 700 a 702), mediante los cuales se comprometió a otorgarle a importes ascendentes a S/26 638,84 y \$20 018,00; S/54 400,00 y \$11 578,16; S/119 000,00 y \$3 400,00; \$16 500,00; S/26 667,00 y S/176 550,00; respectivamente, para que fueran destinadas a la ejecución de obras y otras actividades relacionadas con el giro inmobiliario. Asimismo, se advierte que las partes acordaron el pago de intereses compensatorios a favor de por las sumas de dinero recibidas en préstamo a una tasa vigente en el mercado, los mismos que serían abonados con motivo de la devolución del capital que haya sido desembolsado y entregado en mutuo a favor de dentro del plazo de 1 año contado a partir de la fecha de suscripción del respectivo contrato.

Que asimismo, obra el Contrato de Mutuo Dinerario de 26 de mayo de 2014 (fojas 697 a 699), mediante el cual se comprometió a otorgar a la recurrente un importe de S/7 971,00, para que fueran destinadas a la financiación de sus actividades. Asimismo, se advierte que las partes acordaron el pago de intereses compensatorios a favor de por la suma de dinero recibida en préstamo a una tasa vigente en el mercado, los que serían abonados con motivo de la devolución del capital que haya sido desembolsado y entregado en mutuo a favor de la recurrente, dentro del plazo de 1 año contado a partir de la fecha de suscripción del respectivo contrato.

Que obran en autos las Actas de Solicitud y Desembolso de Mutuo Dinerario de 9 de abril (fojas 688 y 689), 9 de mayo (fojas 681 y 683), 27 de mayo (foja 674 y 676) y 13 de junio de 2014 (foja 669), mediante las cuales se formalizaron los desembolsos de las sumas de dinero pactadas en los Contratos de Mutuo Dinerario de 9 de abril, 5 de mayo, 19 de mayo y 2 de junio de 2014; estableciéndose como plazo de devolución: 1 año contado a partir de la fecha de culminación de obras, según los respectivos contratos.

Que obran en autos los Telecréditos-BCP (fojas 670, 675, 677, 682, 684 y 690) de los cuales se aprecian las transferencias por "mutuos dinerarios" a favor de , correspondientes a los Contratos de Mutuo Dinerario de 9 de abril, 5 de mayo (una parte), 19 de mayo y 2 de junio.

Que además se advierte en el expediente el documento elaborado por la recurrente denominado "Trabajos en curso – Remodelación Tienda" (foja 667), sin fecha de elaboración ni firma, del cual se aprecia la lista de proveedores y sus respectivos importes, los cuales ascienden a un importe total de S/2 442 733,26; el cual —según la recurrente— corresponden a los gastos incurridos con motivo de la remodelación de la tienda ubicada en la avenida Javier Prado Este N° 5271.

Que en autos también obra el documento elaborado por la recurrente denominado "Cálculo de Intereses

<sup>4</sup> Empresa absorbida íntegramente por la recurrente el 1 de enero de 2015 (fojas 340 y 341).



# Tribunal Fiscal

N° 04475-1-2021

por Préstamos por Cobrar a Vinculadas" (foja 771), sin fecha de elaboración ni firma, del cual se aprecia el detalle de algunos de los importes que habría recibido la recurrente por concepto de mutuo dinerario de fecha de vencimiento, tasa de interés e intereses devengados.

Que además, la recurrente presentó la Factura N° \_\_\_\_\_ de 9 de marzo de 2016, emitida por \_\_\_\_\_ a la recurrente por concepto de "Intereses por mutuo dinerario", el detalle de la cuenta 173151 – cuentas por cobrar diversas – Intereses relacionadas del libro de inventario y Balances al 29 de febrero de 2016 y el documento denominado "Detalle de Planilla de proveedores" en la cual se aprecia el pago realizado a \_\_\_\_\_ (foja 450).

Que de la documentación presentada por la recurrente se aprecia que únicamente evidencian la existencia de los préstamos otorgados, el cálculo y el pago de los intereses relacionados a los mismos, debiéndose indicar además que el documento denominado "Trabajos en curso – Remodelación Tienda" presentado por la recurrente solo constituye un listado de proveedores e importes sin indicar siquiera la fecha en que se habrían realizado tales desembolsos, por lo que no acredita que dichos gastos se realizaron, ni permite vincular los mismos al desembolso de los préstamos otorgados, como alega la recurrente.

Que en consecuencia, la recurrente no ha presentado documentación que sustente de manera fehaciente que las sumas dinerarias, obtenidas en virtud de los Contratos de Mutuo Dinerarios mencionados, hayan sido destinadas a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora, por lo que se encuentra acorde a ley el reparo a los intereses deducidos en el ejercicio 2015 con relación a dichos mutuos dinerarios, razón por la cual procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente cabe indicar que no se aprecia de la apelada que la Administración no haya evaluado los medios de prueba presentados por la recurrente de manera razonable como alega la recurrente.

## RESOLUCIÓN DE MULTA N° \_\_\_\_\_

Que la recurrente sostiene que en tanto corresponde dejar sin efecto los reparos realizados, también se deberá dejar sin efecto la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ al encontrarse vinculada con dichos reparos.

Que agrega que en tanto dicho valor se encuentra ya extinguido se deberá ordenar la devolución del importe que pagó.

Que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ (fojas 660 y 661) fue girada por incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sustentándose en los reparos que han dado lugar a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ por Impuesto a la Renta del ejercicio 201, y considerando que en la presente instancia se han confirmado algunos reparos y revocado otros, corresponde emitir similar pronunciamiento en el extremo de la resolución de multa impugnada, debiendo la Administración efectuar la reliquidación correspondiente.

Que de otro lado, en cuanto a la solicitud de devolución de la multa, vinculada a los reparos revocados en la presente instancia, en aplicación del artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS corresponde dar trámite de solicitud no contenciosa de devolución, debiendo remitirse los actuados a la Administración en tal extremo a efecto que tramite el correspondiente procedimiento no contencioso, y de existir uno en trámite, que los actuados le sean anexados.

Que el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 832).

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

## RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 29 de octubre de 2020, en el extremo de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por gastos por gratificación extraordinaria y



# *Tribunal Fiscal*

N° 04475-1-2021

bonificaciones empleados; así como la sanción de multa vinculada, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

2. **DAR TRÁMITE** de solicitud no contenciosa al extremo en que se solicita la devolución tal pretensión, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

**ZÚÑIGA DULANTO**  
**VOCAL PRESIDENTA**

**MEJÍA NINACONDOR**  
**VOCAL**

**CHIPOCO SALDÍAS**  
**VOCAL**

**Huertas Valladares**  
Secretaria Relatora (e)  
ZD/HV/VCH/rmh

**Nota: Documento firmado digitalmente**