



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

EXPEDIENTES Nº : 14546-2018 y 5826-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de noviembre de 2019

VISTAS las apelaciones interpuestas por con Registro
Único de Contribuyente Nº contra la Resolución de Intendencia Nº
emitida por la Intendencia Lima de la
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la
reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº girada por Impuesto
a la Renta del ejercicio 2015, y la Resolución de Multa Nº emitida por la infracción
tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y contra la Resolución de Intendencia Nº
que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de
Intendencia Nº que a su vez declaro procedente en parte la solicitud de
devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta acumulado al ejercicio 2016.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos tramitados con Expedientes Nº 14546-2018 y 5826-2019, al guardar conexión entre sí.

I. Resolución de Intendencia Nº

Que la recurrente sostiene respecto del reparo por gratificaciones extraordinarias (incentivos por cese), que la gratificación pagada a 7 colaboradores obedece a los acuerdos suscritos individualmente con cada uno, condicionados a su renuncia, lo cual resultaba necesario ya que dichos contratos se encontraban vigentes pero se estimaba más conveniente la desvinculación de dicho personal ya que con la renuncia de tales trabajadores se esperaba obtener mayores rentas y mantener o incrementar la fuente productora. En tal sentido, alega que el incentivo por cese otorgado a sus colaboradores cumple con el principio de causalidad porque existía una obligación laboral que sujetaba a la empresa a mantener un vínculo con dichos servidores, a los cuales debía pagar una remuneración y al no poderse resolver de manera unilateral debía negociar con ellos su renuncia voluntaria.

Que refiere que de los contratos de mutuo disenso presentados se verifica la existencia de una relación laboral toda vez que cada colaborador y la empresa han acordado resolver su contrato de trabajo con la entrega por parte de la empresa de un incentivo para tal fin y que los importes fijados por las partes dependen de cada situación particular, del tiempo de servicios, posición de la empresa, importe de sueldo, situación contractual, evaluación de riesgos laborales, entre otros, que se toman en cuenta al momento de negociar el importe de incentivo por cese, es ese sentido, no resulta lógico que la Administración solicite la forma de cálculo, porque ella proviene de la negociación y prácticas usuales de las empresas al momento de negociar el retiro de sus colaboradores, por lo que los importes quedan sujetos a la libertad de las partes.

Que manifiesta haber cumplido con el criterio de generalidad, pues a todos los que negociaron su renuncia durante el año fiscalizado se les pagó una gratificación y precisa que la SUNAT no ha sustentado porqué considera que no se cumpliría con dicho criterio y solo afirma que no se cumple con el mismo sin señalar los hechos concretos que respaldan su afirmación. También informa que los pagos a



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

los trabajadores son a través de sus sistemas de gestión electrónica, los que permiten hacerles transferencias de manera virtual sin que se generen papeles, lo que desconoce el auditor, al no considerar la existencia de la banca digital, aspecto que no se ha considerado para constatar la efectiva cancelación de las gratificaciones a cada trabajador.

Que con los mismos fundamentos impugna la resolución de multa vinculada, la cual informa haber pagado con el descuento de 60% establecido en el Régimen de Gradualidad, cuyo importe solicita le sea devuelto, al ser revocada la apelada y dejada sin efecto la sanción materia de impugnación.

Que mediante escrito de alegatos (fojas 1583 a 1589 del Expediente Nº 14546-2018), reitera los argumentos antes expuestos, y refiere que la apelada al resolver la reclamación se basa en hechos que no han sido materia de reparo por el auditor fiscal, toda vez que entre los fundamentos que expone para declarar infundado el reclamo afirma que no quedó acreditado que se hubiese realizado el pago y que este haya sido efectivamente recibido por los trabajadores que habrían sido sujetos del beneficio, por lo que al variarse el fundamento del reparo en instancia de reclamación se ha vulnerado el principio de congruencia generando la nulidad de la apelada.

Que por su parte, la Administración señala que quedó acreditado con la nota de cargo y reporte de cuadre, que son las constancias del sistema de gestión electrónico de la recurrente, el cual permite hacer transferencias a los colaboradores de manera virtual, generando un reporte de pagos y registro contable de manera automática, sin embargo, dichos documentos son internos y si bien los importes que se muestran coinciden con los que figuran en los estados de cuenta corriente del contribuyente, no existe documento de respaldo, emitido por el banco, que permita relacionar el monto transferido y la cuenta depositada o que los importes hayan sido efectivamente pagados y/o recibidos en la cuentas bancarias de los trabajadores beneficiarios de los incentivos por cese.

Que respecto a que el incentivo fue otorgado bajo los alcances y fines establecidos en el artículo 47 del Decreto Supremo Nº 002-97-TR y que se cumplió con el criterio de generalidad, indica que de los Recibos 1 y 2 presentados, se aprecia que en dichos documentos se señala: "Suma otorgada bajo los alcances de la inafectación a que se refiere el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta D.S. Nº 054-99-EF, dentro de los programas a que se refiere el artículo 47 del Decreto Legislativo Nº 728, D.S. 002-97-TR. Luego prosigue diciendo que la recurrente ha presentado un documento denominado constitución de empresas, el que corresponde a una nota informativa y conceptual que detalla las características y obligaciones de cada forma societaria mas no corresponde a un programa de incentivos o ayudas elaborado por la empresa donde se fijen las condiciones y criterios para su acogimiento, lo que le restaría valor probatorio a dicho documento al resultar insuficiente.

Que concluye que dichos gastos deben ser acreditados para demostrar que resultan razonables y proporcionales en función a las rentas obtenidas en el ejercicio, y que deben cumplir con el criterio de generalidad, para lo cual, además de la documentación que acredite la renuncia de los trabajadores que habrían recibido dicho beneficio, debió acreditar que la empresa contaba con programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas, lo cual no ocurrió y tampoco quedó acreditado que se hubiera realizado el pago y que éste haya sido efectivamente recibido por los trabajadores que hubieran sido sujetos del beneficio y tampoco se acreditó la existencia de criterios utilizados para determinar el importe señalado como beneficio a cada trabajador y la relación entre éstos y los ingresos de la recurrente. Por todo ello mantuvo el reparo y la multa vinculada con el mismo.

Que en el presente caso, mediante Carta Nº (fojas 1354 y 1366 del Expediente Nº 14546-2018), notificados el 25 de julio de 2017 de acuerdo a ley (fojas 1355 y 1367 del Expediente Nº 14546-2018), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de

2
J A 4 y



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015¹, siendo que como resultado del indicado procedimiento de fiscalización, la Administración determinó un saldo a favor del contribuyente de dicho ejercicio ascendente a S/ 418 878,00, al efectuar diversos reparos, entre otros², por no acreditar la generalidad del gasto por el importe de S/ 315 009,00. En tal sentido, emitió la Resolución de Determinación N° por el citado tributo y período, y la Resolución de Multa N° por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 1468 a 1474 del Expediente N° 14546-2018).

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si el citado reparo y sanción impuesta se encuentran de acuerdo a ley; sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre de la nulidad deducida por la recurrente.

Nulidad por infringir el principio de congruencia

Que el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que el órgano encargado de resolver se encuentra facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a cabo para tal efecto, cuando sea pertinente, nuevas comprobaciones, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que sobre el particular, en los puntos x y xi del punto 5 del Anexo N°01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1301 del Expediente N° 14546-2018), la Administración concluye determinando como reparo a la renta neta imponible el importe de S/ 315 009,40 correspondiente a gastos por "incentivos por cese" por los cuales no acreditó el principio de causalidad, criterios de necesidad, razonabilidad, normalidad ni acreditó el cumplimiento de generalidad del gasto, debido a que, entre otros, la recurrente no presentó documentación sobre la renuncia de los trabajadores, que habrían recibido el "incentivo por cese", ni sustentó documentariamente los convenios individuales, las comunicaciones cursadas y de respuesta y tampoco acreditó que se hubieran establecido programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas tal como lo señala el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR. Asimismo, que la recurrente no acreditó el pago de los "incentivos por cese" ya que en los recibos 1 y/o 2 "no se puede concluir que efectivamente se realizaron los pagos por incentivos a los trabajadores. Adicionalmente sostiene que no exhibió ni proporcionó documentación que evidencie los criterios utilizados para determinar los importes señalados como "incentivos por cese" que permita establecer la relación entre los importes que habrían sido otorgados a algunos trabajadores y la relación existente entre estos y los ingresos de la recurrente.

Que asimismo, se tiene que mediante el Requerimiento N° (foja 1285 del Expediente N° 14546-2018), la Administración comunicó las conclusiones de la fiscalización haciendo referencia a los puntos 1 y 5 del Resultado del Requerimiento N° de lo cual se aprecia que se refería a las observaciones señaladas en el considerando anterior, es decir, incluyendo la observación por falta de acreditación de los pagos por "incentivos por cese" que sustentan la observación general referida al

¹ El elemento del tributo a fiscalizar fue los gastos, y el aspecto contenido en el elemento a fiscalizar, gastos del personal, directores y gerentes.

² Cabe precisar que la Administración efectuó reparos a la renta neta Imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por diferencia entre lo declarado por la recurrente por gastos de ESSALUD en el PLAME y lo registrado en el Libro Diario, gastos devengados en el ejercicio 2014 (Sub Divisionarias 62102 y 62103), exceso del límite deducible por gastos recreativos y gastos por "aguinaldos" por los cuales no se acreditó la entrega a los trabajadores ni su inclusión en sus boletas de pago; los cuales fueron aceptados en la fiscalización y no fueron materia de impugnación por parte de la recurrente, por lo que no son materia de controversia en la presente instancia.



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

principio de causalidad, criterios de necesidad, razonabilidad, normalidad y no acreditación del cumplimiento del principio de generalidad del gasto.

Que en el Resultado del Requerimiento N° entre las conclusiones establecidas en su contenido se tiene que la Administración precisa que los documentos de Notas de Cargo y Reporte de cuadro son documentos internos que no permiten acreditar que los importes hayan sido efectivamente pagados a los trabajadores; por lo que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, se verifica que el reparo de la Administración, desde la fiscalización, incluye como observación la no acreditación y documentación del pago efectivo a los trabajadores supuestos beneficiarios; por lo que no se verifica el cambio de fundamento expuesto por la recurrente y en consecuencia, la nulidad invocada no corresponde ser atendida.

Resolución de Determinación N°

Que se verifica del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 1372 del Expediente N° 14546-2018), que la Administración reparó, entre otros, el gasto por concepto de incentivos por cese por los cuales no acreditó el principio de causalidad, criterios de necesidad, razonabilidad, normalidad ni acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad del gasto, por la suma de S/ 315 009,00, al ser un acto de liberalidad, no deducible de conformidad con el artículo 18, último párrafo e inciso l) del artículo 37 e inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto N° 01 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° notificado de acuerdo a ley el 7 de diciembre de 2017 (fojas 1329, 1330, 1334, 1335 y 1337 del Expediente N° 14546-2018), la Administración informó a la recurrente que como resultado de la comparación entre la información anotada en el Libro Diario y el análisis de la Liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (proporcionado en atención al Requerimiento N°) y los reportes de la Planilla Electrónica PLAME – Formulario N° 601 (proporcionado en atención al Requerimiento N°) correspondientes a los períodos enero a diciembre de 2015, se había observado la anotación de gastos de personal en las Cuentas Divisionarias N° 62101, 62102, 62103, 62104, 62105, 62106, 622201 y 62601 por importes superiores a lo declarado en la Planilla Electrónica PLAME, según detalle en Anexo N° 2 del citado requerimiento (foja 1326 del Expediente N° 14546-2018). Asimismo mediante el Punto N° 5 de Anexo 1 del citado requerimiento, la Administración señaló que de la revisión al Libro Diario electrónico, respecto a la Cuenta Contable N° 62201 – Otras remuneraciones, se observa la anotación en forma mensual del importe de S/ 13 070.00, por dicho concepto, sin embargo en los meses de setiembre, octubre y diciembre de 2015 se registran importes que no guardan relación con los gastos por el mismo concepto de los meses anteriores, por lo cual le solicitó el sustento técnico y legal que corresponde a dicha observación y que proporcione documentación e información fehaciente que acredite el devengamiento, el pago y la necesidad, normalidad, razonabilidad y generalidad del gasto, registrado en la citada Cuenta Contable N° 62201, por los períodos enero a diciembre de 2015.

Que en respuesta al aludido requerimiento, mediante escrito de 7 de febrero de 2018 (fojas 781 a 801 del Expediente N° 14546-2018), la recurrente manifestó entre otros puntos, que en el ejercicio 2015 contabilizó gastos de indemnización por "despido arbitrario e incentivos por cese a 7 trabajadores", siendo que las indemnizaciones mencionadas no fueron declaradas en el PLAME 2015, por omisión al momento de la elaboración de la planilla electrónica y se encuentra sustentada en liquidaciones de beneficios sociales de setiembre, octubre y diciembre de 2015, las notas de cargo que sustentan las transferencias a las cuentas de los trabajadores, los estados de cuenta del Banco que muestran las erogaciones, señalando además que ello explica la diferencia de montos contabilizados en dichos meses respecto de los meses anteriores. Asimismo, mediante escrito de fecha 22 de febrero de 2018 (fojas 190 y 191 del Expediente N° 14546-2018) indicó que los incentivos por cese otorgados a sus

4
r A 4 7



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

trabajadores corresponden a incentivos otorgados al amparo del artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Formación y Promoción Laboral, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 002-97-TR. Al respecto, adjuntó copia de Recibos de Pago 1 y 2, prórrogas de contratos de trabajo, notas de cargo y reporte de cuadro, estados de cuenta bancarios, entre otros.

Que mediante el Punto 5 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento Nº _____ notificado de acuerdo a ley el 8 de marzo de 2018 (fojas 1301 a 1306 y 1323 del Expediente Nº 14546-2018), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, informándole que no acreditó los gastos por "incentivos por cese" debido a que no presentó documentación sobre la renuncia de los trabajadores que habrían recibido el señalado incentivo, ni sustentó documentariamente los convenios individuales, las comunicaciones cursadas y de respuesta y tampoco que se hubieran establecido programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas, tal como lo señala el artículo 47 del Decreto Supremo Nº 002-97-TR. Asimismo señala que la recurrente no acreditó el pago de los "Incentivos por cese" a los trabajadores ya que en los "Recibos 1 y 2" no se puede concluir que efectivamente se realizaron los mencionados pagos por incentivos. Indicó, adicionalmente que la recurrente no exhibió ni proporcionó documentación que evidencie los criterios utilizados para determinar los importes señalados como incentivos por cese que permita establecer la relación entre estos y los ingresos de la recurrente; por lo que no está acreditado que sean gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de la renta gravada (principio de causalidad, criterios de necesidad, razonabilidad, normalidad) ni acreditó el cumplimiento de generalidad, determinando el reparo por el importe de S/ 315 009,00.

Que del Anexo 1 al Requerimiento Nº _____ notificado de acuerdo a ley el 8 de marzo de 2018 (fojas 1285 y 1288 del Expediente Nº 14546-2018), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se aprecia que la Administración comunicó a la recurrente el mencionado reparo y le requirió que formulara su descargo, precisando como observación o reparo que por el gasto registrado como "Incentivos por cese", no acreditó el principio de causalidad, criterios de necesidad, razonabilidad, normalidad ni acreditó el cumplimiento del principio de generalidad del gasto.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 14 de marzo de 2018 (fojas 87 a 94 del Expediente Nº 14546-2018), la recurrente sostiene que las sumas pagadas por "Incentivos por cese" obedecen a los acuerdos pactados con los colaboradores, según los cuales se definen importes pagados a estos a cambio de la extinción del vínculo laboral, lo que se acredita porque firmaron una constancia denominada Recibo Nº 01 y/o Recibo Nº 02 como el pago del incentivo por cese acordado entre las partes, en donde se señala: *"He recibido la suma de S/ xxxx por concepto de Incentivo Extraordinario convenido entre _____ y el suscrito..."*. Asimismo, refirió que no corresponde exigir criterio de generalidad entre los casos de cesados incentivados porque no se trata de una mera liberalidad sino que se trata de acuerdos de manera individualizada, cada uno con sus propias características y propia capacidad de negociación, por lo que no hay sentido que exista un programa de incentivos ya que no existe el propósito de una renuncia masiva de sus trabajadores, sino que son casos particulares que se presentaban durante las operaciones. Finalmente, señala que acreditó la cancelación de los incentivos con las constancias de entrega denominadas Recibo Nº 1 y Recibo Nº 2, la Nota de Cargo y Reporte de Cuadre donde se aprecia el importe pagado y los números de cuenta bancaria de abono pertenecientes a los beneficiarios como se puede apreciar en los estados de cuenta del Banco _____ y que fueron presentados al auditor.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº _____ notificado de acuerdo a ley el 26 de marzo de 2018 (fojas 1273 a 1281 del Expediente Nº 14546-2018), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente y manifestó que aquella no acreditó la modalidad contractual de los trabajadores que recibieron incentivos por cese ni documentación sobre la renuncia de estos, siendo además que no ha

5



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

evidenciado con documentación la motivación, el cálculo del importe, la negociación entre las partes, entre otros. Asimismo, indicó que la firma de los "Recibos 1 y 2" y la constancia de baja de trabajador Formulario 1604-3 no son documentos suficientes que puedan acreditar el principio de causalidad, criterios de necesidad, razonabilidad, normalidad y generalidad, y que las notas de cargo y reportes de cuadro presentados son documentos internos que no permiten acreditar que los importes hayan sido efectivamente pagados.

Que de otro lado, respecto de los incentivos otorgados al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, alegó que redundaba en lo argumentado en atención al Requerimiento N° y que no presentó documentación de sustento para desvirtuar la citada observación.

Que finalmente, concluye que la observación está sustentada en el inciso I) y el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, según los cuales para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos 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 y generalidad de los gastos.

Que en conclusión, mantuvo el reparo materia de análisis por el importe de S/ 315 009,00, sobre la base de los argumentos antes señalados.

Que en instancia de reclamación, la recurrente presentó copias del Convenio de mutuo disenso de Convenio de renuncia voluntaria de y cinco convenios de extinción de la relación laboral por mutuo disenso de

así como un documento denominado Constitución de Empresas (fojas 1438 a 1465 del Expediente N° 14546-2018).

Que en la resolución apelada, la Administración efectuó el análisis de la documentación presentada por la recurrente al amparo del artículo 141 del Código Tributario³, así como de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, concluyendo que se encuentra acreditada la terminación de la relación contractual de dichos trabajadores con la recurrente; no obstante, no se ha acreditado que los citados trabajadores hayan recibido efectivamente los importes indicados como incentivos ni su determinación, toda vez que las notas de cargo y reportes de cuadro presentados son documentos internos de la recurrente, y que los recibos de pago presentados son documentos simples, no existiendo algún documento de respaldo que acredite que los pagos ingresaran a las cuentas de los trabajadores.

Que asimismo, refiere que no se ha acreditado que el incentivo por cese fue otorgado bajo los alcances y fines establecidos en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, toda vez que no se contaba con algún programa de incentivos o ayuda que fomenta la constitución de nuevas empresas por parte de los trabajadores cesados, siendo que si bien se presentó un documento denominado "Constitución de Empresas", este solo corresponde a una nota informativa y conceptual que detalla las características y obligaciones de cada forma societaria, manteniéndose el reparo efectuado.

³ Que el primer párrafo del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, vigente a la fecha de emisión de la apelada, señala que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 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 dispone que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. 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 citada ley, modificado por la Ley Nº 28991⁴, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos 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 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 Nº 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

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

Que el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, aprobado por Decreto Supremo Nº 002-97-TR - Ley de Formación y Promoción Laboral, 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 de lo actuado se advierte que la Administración no cuestiona la fehaciencia, razonabilidad, ni proporcionalidad del gasto materia de análisis, sino que la controversia se circunscribe en determinar si el gasto por concepto de la gratificación extraordinaria es deducible, dado que según la Administración no sería deducible por no haberse acreditado efectivamente el pago de los importes indicados como

⁴ Publicado el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

incentivos ni su determinación, así como que dichos ingresos hayan sido otorgados bajo los alcances y fines establecidos en el artículo 47 del Decreto Supremo Nº 002-97-TR.

Que al respecto, de la revisión de la copia del Convenio de mutuo disenso de
Convenio de renuncia voluntaria de y Convenios de extinción de la
relación laboral por mutuo disenso de

(fojas 1453 a 1465 del Expediente Nº 14546-2018), se verifica de su contenido que ambas partes, (recurrente y cada ex trabajador), en forma libre y voluntaria, decidieron extinguir la relación laboral que venían manteniendo, luego de las negociaciones que han sostenido al respecto; y que dichas relaciones laborales se tendrán por concluidas el 11 de setiembre, 6 de octubre y 9 de diciembre de 2015, según cada caso.

Que es así que, mediante dichos convenios, se estipuló que la empresa declara y se compromete específicamente frente a cada trabajador a abonarle los beneficios sociales que por ley le corresponden, independientemente, las sumas de S/ 228 112,79, S/ 30 000,00, S/ 31 700,76, S/ 10 500,00, S/ 9 295,85, S/ 3 150,00 y S/ 2 250,00, que se le concede, en el caso de las 6 últimas, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 47 del Decreto Supremo Nº 002-97-TR.

Que asimismo, obra en autos (fojas 1381, 1382, 1388, 1389, 1398, 1399, 1407, 1408, 1415, 1416, 1423, 1424, 1433 y 1434 del Expediente Nº 14546-2018), por cada trabajador, copia de la "Liquidación por Tiempo de Servicios" firmada por el (o la) trabajador (a), en la que figuran las fechas de inicio y cese de la relación laboral, asimismo, de autos se aprecian los "Recibo 1 y Recibo 2", Estados de cuenta Bancario de la recurrente, notas de cargo y reportes de cuadro y constancias de baja del trabajador Formulario 1604-3, de donde se acreditaría el cese de la relación laboral y el pago de las gratificaciones extraordinarias recibidas (fojas 1377 a 1380, 1383 a 1387, 1390 a 1392, 1395 a 1397, 1400, 1401, 1404 a 1406, 1409, 1410, 1413, 1414, 1415, 1418, 1420 a 1422, 1425, 1426, 1429 a 1432 y 1435 a 1437 del Expediente Nº 14546-2018). Cabe precisar que del análisis efectuado en esta instancia se aprecia que existe evidencia de la determinación de las sumas pagadas a cada servidor y la emisión de documentos de liquidación y pago que se vinculan con el sistema de planillas y pago de haberes que la recurrente señala tener implementado en entidad bancaria, lo cual se verifica con la información que se muestra en los Estados de Cuenta de la recurrente en el Banco entidad con la que se tiene suscrito un convenio marco de soporte operativo para recibir los servicios de 1. Administración de nóminas de personal y 2. Asistencia social al personal de Comercial Corporativa (fojas 905 a 913), lo cual sustenta lo afirmado por la recurrente y no ha sido desvirtuado por la Administración.

Que de otro lado, según se indicó en la Resolución Nº 20274-9-2012, los montos que se entreguen a los trabajadores en virtud del artículo 47 del Texto Único Ordenado, aprobado Decreto Supremo Nº 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.

Que de lo señalado se aprecia que la recurrente, en su calidad de entidad empleadora, a fin de extinguir el vínculo laboral con cada trabajador (a), se comprometió individualmente en otorgarles una suma de dinero cuando se produzca su cese.

Que de los referidos convenios se aprecia que la recurrente y los trabajadores convienen en extinguir el vínculo laboral, y que la empresa acepta la propuesta del trabajador para acogerse a la política de incentivos para la constitución de empresas recogida por el artículo 47 de la Ley de Formación y

8



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

Promoción Laboral; por consiguiente, en dicho acto el trabajador ratificaba su voluntad de que la suma entregada se destinaría a la constitución de una nueva empresa.

Que en efecto, de los documentos antes mencionados y la documentación que obra en autos, se verifica que el importe de dinero otorgado por la recurrente bajo dichos convenios, tenía por objetivo promover la constitución de una nueva empresa, en atención a la decisión de la extinción del vínculo laboral, siendo dicha entrega el resultado de un acuerdo entre la recurrente y sus trabajadores, y no de una decisión unilateral por parte de la recurrente. Además, el importe recibido por cada trabajador calificaba como una contraprestación cuya finalidad era la promoción de la constitución de una nueva empresa, razón de ser de la inafectación establecida en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado, encontrándose enmarcada en lo dispuesto por el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral, tal como se señala expresamente en los convenios de cese.

Que no resulta atendible el argumento de la Administración, en el sentido que la recurrente debía contar con una política, programa de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas a los trabajadores, y que se deba verificar el cumplimiento de la finalidad, puesto que tales exigencias no se desprenden de lo establecido por el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR, sino que dicha norma 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, previsiones que forman parte de los acuerdos en el presente caso.

Que se desprende que la suma de dinero entregada a favor de cada ex trabajador no responde a una liberalidad, puesto que no se desembolsó sin una finalidad concreta, sino por el contrario, se constata que proviene de una obligación de carácter contractual asumida por la recurrente, como parte de la negociación individual para la extinción del vínculo laboral por mutuo disenso, con lo cual se verifica que se encuentra acreditado que constituyeron pagos efectuados en cumplimiento de una obligación contraída por la recurrente con motivo del cese de la relación laboral.

Que por lo expuesto, el pago efectuado a los ex trabajadores se efectuó con ocasión del cese de la relación laboral, por lo que cumple con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵, y en tal sentido, corresponde levantar el reparo bajo examen y revocar la apelada en este extremo.

Que dado que en la presente instancia se ha levantado el reparo impugnado por la recurrente, corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N°

Resolución de Multa N°

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1311, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondiera en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a

⁵ Similar criterio se ha establecido en la Resolución N° 02371-3-2017.



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares

Que la Resolución de Multa N° (fojas 1468 y 1469 del Expediente N° 14546-2018) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se sustenta, entre otros, en el reparo vinculado con gratificaciones extraordinarias (incentivos por cese), contenido en la Resolución de Determinación N° que ha sido levantado en la presente instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto de la aludida multa; en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder a la reliquidación del aludido valor.

Que asimismo, se precisa que si producto de la reliquidación dispuesta se configura un pago en exceso o indebido de la multa en análisis, se deja a salvo el derecho de la recurrente de solicitar su compensación o devolución según corresponda, en la vía pertinente.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente.

II. Resolución de Intendencia N°

Que la recurrente sostiene que mediante la Resolución de Determinación N° la Administración redujo su saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 de S/ 508 793,00 a S/ 418 878,00, lo cual tuvo incidencia en el crédito aplicado contra los pagos a cuenta del ejercicio 2016, y por ende, en la devolución del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016; no obstante, mientras el procedimiento contencioso tributario seguido contra el citado valor se encuentre en etapa de apelación, este mantiene eficacia limitada por no encontrarse firme, por lo que correspondía que la Administración devuelva la totalidad del importe solicitado en base a la declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio 2016.

Que mediante escrito de alegatos (fojas 218 a 224 del Expediente N° 5826-2019), la recurrente reitera sus fundamentos con relación al reparo materia del expediente de apelación N° 14546-2018 al que se encuentra vinculado el presente expediente.

Que la Administración señala que el importe materia de devolución como saldo a favor del contribuyente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 asciende a S/ 292 403,00, por lo que dispuso su devolución por dicho monto.

Que agrega que como resultado de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, emitió Resolución de Determinación N° por dicho tributo y período, siendo que tratándose de un acto cuya invalidez no ha sido declarada, resulta plenamente eficaz a partir de la fecha de su notificación, siendo que la interposición de un recurso impugnatorio, no suspende la ejecución del acto impugnado, salvo que una disposición legal establezca lo contrario, en ese sentido, la reliquidación del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 se encuentra arreglada a ley.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

[Firmas manuscritas] 10 *[Firma manuscrita]*



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 92 del citado código, los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

Que el artículo 38 del referido código, establece que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución solicitada, de conformidad con lo siguiente: a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33; b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20. Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33.

Que en el presente caso, mediante Formulario 4949 N° de 12 de julio de 2017, la recurrente solicitó la devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el importe de S/ 382 319,00 (fojas 59 a 61 del Expediente N° 5826-2019).

Que el 28 de marzo de 2018, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° en la cual determinó como saldo a favor del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2015, el importe de S/ 418 878,00, ello en virtud de, entre otros, el reparo por gratificaciones extraordinarias - incentivos por cese (fojas 1470 a 1474 del Expediente N° 14546-2018).

Que mediante Resolución de Intendencia N° (fojas 74 y 75 del Expediente N° 5826-2019), la Administración en virtud de lo señalado en la Resolución de Determinación N° efectuó la reliquidación del saldo a favor del ejercicio 2016, por lo que declaró procedente en parte la solicitud de devolución presentada, procediendo a devolver el importe de S/ 292 403,00, la que fue reclamada y resuelta mediante Resolución de Intendencia N° de 23 de abril de 2019 (fojas 142 a 144 del Expediente N° 5826-2019), que declaró fundada en parte la reclamación, que constituye materia de grado.

Que al respecto, cabe señalar que al haberse levantado el reparo por gratificaciones extraordinarias (incentivos por cese) y consecuentemente la reliquidación de la Resolución de Determinación N° corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° apelada, a fin de que la Administración reliquide el nuevo Saldo a Favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y determine el saldo a favor aplicable para el ejercicio 2016, debiendo proceder a su devolución, de ser el caso, considerando lo establecido en la presente resolución con relación a dicho valor.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° (foja 1561 del Expediente N° 14546-2018).

Con los vocales Falconí Sinche y Jiménez Suárez, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con los Expedientes N° 14546-2018 y 5826-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 10981-10-2019

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº
debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº
debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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



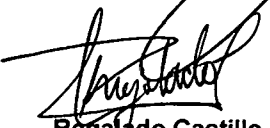
FALCONI SINCHE
VOCAL PRESIDENTE



RAMÍREZ MÍO
VOCAL



JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL



Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
RM/RC/SD/rag.