

Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

EXPEDIENTE N° : 8235-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de agosto de 2022

VISTA la Resolución N° de 12 de julio de 2022, emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, que dispuso que se cumpla con el mandato contenido en la Resolución N° de 3 de mayo de 2022, emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revocó la Resolución N° de 16 de noviembre de 2021, emitida por el citado juzgado, que declaró infundadas las observaciones efectuadas por y, reformándola las declaró fundadas y, en consecuencia, ordenó a este Tribunal que emita un nuevo pronunciamiento, dado que con la emisión de la Resolución N° 08723-9-2021 de 5 de octubre de 2021 no se dio cumplimiento al mandato judicial.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo la responsabilidad civil, penal o administrativa que la ley señala. Ninguna autoridad, cualquiera sea su rango o denominación, fuera de la organización jerárquica del Poder Judicial, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional. No se puede dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso.

Que el numeral 45.1 del artículo 45 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, establece que conforme a lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 139 de la Constitución Política y el artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, las resoluciones judiciales deben ser cumplidas por el personal al servicio de la administración pública, sin que estos puedan calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo responsabilidad civil, penal o administrativa, estando obligados a realizar todos los actos para la completa ejecución de la resolución judicial.

Que como antecedente se tiene que este Tribunal, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08824-9-2018 de 12 de noviembre de 2018 (folios 6478 a 6491), revocó la Resolución de Intendencia N° de 24 de noviembre de 2016¹, en el extremo² referido al reparo por bono de reconocimiento a contratistas (efectuado a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010) y, en ese sentido, en dicha Resolución N° 08824-9-2018, este Tribunal dispuso que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente, esto es, dispuso

- ¹ La aludida Resolución de Intendencia N° declaró infundada la reclamación formulada por Compañía de Minas (RUC N°), contra las Resoluciones de Determinación N° a giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, y las Resoluciones de Multa N° a giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y relacionadas a los citados pagos a cuenta.
- ² Cabe señalar que la referida Resolución N° 08824-9-2018 también revocó la Resolución de Intendencia N° en el extremo referido a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 y multas vinculadas, y confirmó los demás reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, disponiendo que la Administración proceda conforme lo expuesto en la citada resolución del Tribunal Fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

que se reliquide la Resolución de Determinación N°
ejercicio 2010.

girada por el Impuesto a la Renta del

Que la Administración³ interpuso demanda contencioso administrativa contra la anotada Resolución N° 08824-9-2018, solicitando como pretensión principal que se declare la nulidad parcial de la citada resolución en el extremo que resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° en lo que respecta al reparo por bono de reconocimiento a contratistas; y como pretensión accesoria que se confirme la validez de la referida resolución de intendencia en el extremo antes indicado, así como la Resolución de Determinación N°

Que el Vigésimo Juzgado Especializado en la Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Asuntos Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emitió la Resolución N° de 16 de enero de 2020, a través de la cual declaró fundada la demanda presentada por la SUNAT, respecto de la pretensión principal y, en consecuencia, declaró la nulidad parcial de la Resolución N° 08824-9-2018, en el extremo que resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° en lo que respecta al reparo por bono de reconocimiento a contratistas, ordenando a este Tribunal que cumpla con emitir una nueva resolución conforme con lo señalado en la citada resolución judicial (folios 7484 a 7500); y en cuanto a la pretensión accesoria, señaló que aún no correspondía emitir pronunciamiento sobre ella, por cuanto se encontraba pendiente que este Tribunal cumpla con lo ordenado.

Que al respecto, en la referida Resolución N° (folios 7484 a 7500), el Vigésimo Juzgado Especializado en la Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Asuntos Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima indicó lo siguiente:

«II. PARTE CONSIDERATIVA:

(...)

QUINTO: Análisis de la controversia

Del reparo por Bonos de reconocimiento

- 5.1 Para efectos de resolver la controversia planteada deviene en aplicable el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta que prevé: "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". A efectos del caso resulta imprescindible delimitar los gastos necesarios para producir y mantener su fuente.
- 5.2 Respecto al principio de causalidad se tienen dos concepciones: una restrictiva y otra amplia, bajo la primera sólo se aplica la deducción en caso el gasto sea estrictamente indispensable para la producción de la renta o el mantenimiento de la fuente generadora, mientras que la segunda admite como gastos necesarios todos aquellos desembolsos que contribuyen de forma indirecta a la generación de renta o a mantenerla. Siendo esta última la correcta lectura del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- 5.3 En ese mismo sentido DURAN⁴ ha señalado que "por interpretación sistemática, deberíamos concluir que la lista de gastos señalada en el artículo 37 de la LIR no es taxativa o cerrada, de modo que podrán deducirse también otro tipo de gastos no contemplados en dicho artículo siempre que cumplan con el principio de causalidad bajo comentario, y siempre que su deducción no se encuentre prohibida expresamente". Si bien el citado principio de Causalidad permite una

³ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

⁴ Durán Rojo, L. Alcances del principio de causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial, publicada en la revista: Contabilidad y Negocios. Fondo Editorial, Volumen 4, número 7, julio del 2009. ISSN 1992-1896. Disponible en: file:///C:/Users/User/Downloads/620-2432-1-PB.pdf



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

interpretación amplia; sin embargo, éste debe ser analizado en cada caso teniendo como referencia la normalidad del gasto y la razonabilidad, procediendo a analizar si el gasto se encuentra o no debidamente sustentado con documentación pertinente. A criterio de MATEUCCI para poder considerar si un gasto es aceptable o no, complementando el principio de Causalidad anteriormente descrito, se deben analizar algunos elementos como son: i) que el gasto incurrido debe ser necesario para producir y/o mantener su fuente generadora de renta, ii) El gasto incurrido debe encontrarse acreditado debidamente con documentos, comprobantes de pago y contar con documentación adicional fehaciente, iii) El gasto debe cumplir con los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y generalidad, de ser el caso⁵.

- 5.4** Asimismo la Tercera Disposición Final de la Ley 27356, Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, publicado en el Diario Oficial el Peruano el dieciocho de octubre 2000, hace la precisión sobre el principio de Causalidad, en los siguientes términos: "Precísese que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley, 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, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso 1) de dicho artículo entre; entre otros".
- 5.5** Consecuentemente para considerar si un determinado gasto cumple con el Principio de Causalidad, deberán cumplir con los elementos configurantes y concurrentes que engloba este principio esto es: Necesidad del gasto, Normalidad, Razonabilidad y Generalidad. Los elementos señalados se deberán acreditar con documentación fehaciente para determinar que efectivamente se ha cumplido con el principio de Causalidad del gasto declarado por la empresa demandante. A continuación se analizará los criterios de normalidad y razonabilidad del gasto en el presente caso.
- 5.6** Del caso se tiene que conforme lo afirma la empresa codemandada en su contestación de demanda, página 21 y según cláusula 12.4 del contrato, el "monto del Bono de Reconocimiento a otorgarse a EL CONTRATISTA, en tanto reconocimiento del desempeño eficiente de la fuerza laboral de EL CONTRATISTA, se determinará en atención al cumplimiento por el CONTRATISTA de:
- i) normas de seguridad e higiene minera, **establecidas por la legislación de la materia y por LA COMPAÑÍA;**
 - ii) las normas medio ambientales **establecidas por la legislación de la materia y por LA COMPAÑÍA;**
 - iii) el alcance de las metas de productividad y eficiencia que establezca LA COMPAÑÍA; y
 - iv) sus obligaciones laborales y previsionales para con sus trabajadores". (negrita agregada).
- 5.7** Ahora bien, teniendo presente dicho marco normativo, si bien el Bono de Reconocimiento en mención tiene como fuente el contrato ésta tiene una naturaleza jurídica distinta al de la retribución, careciendo de un carácter remunerativo y evidenciando que no hay un nexo obligacional entre la empresa demandada y la contratista respecto a los salarios de los trabajadores de esta última. Salvo este contrato mencionado anteriormente por medio del cual la empresa minera se obligó con la contratista a modo de incentivo, de modo que debe procederse a evaluar si esta obligación es válida para efectos de la deducción del Impuesto a la Renta.
- 5.8** Asimismo, respecto a lo señalado por el Tribunal Fiscal en lo referente a que los referidos Bonos están condicionados al cumplimiento de metas de productividad, metas de seguridad y salud en el trabajo, las mismas que tienen relación directa entre incentivo y penalidad, por lo que dichas actividades están actuando, tal vez de forma indirecta a que la empresa pueda cumplir con sus objetivos de productividad. Cabe mencionar que bajo este argumento estaríamos permitiendo que las empresas deduzcan todo aquel desembolso que realicen en mérito a bonos que pretendan equilibrar el salario que las contratistas paguen a sus empleados con los empleados propios de la empresa, y siendo que para dicho propósito existen otras vías como el aumento contraprestacional

⁵ Ibidem.



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

a las contratistas, para que así ellas generen mayor utilidad, o el contratar con empresas que tengan como política en sus normas internas el remunerar la eficiencia de sus trabajadores al cabo del año. No siendo normal de acuerdo al giro del negocio, el gasto realizado por la empresa minera a través de los bonos de reconocimiento, al existir otras vías legales.

5.9 Además cabe señalar que los Bonos de Reconocimiento que se dan en mérito a lo estipulado en el numeral 5.6) supra, están reguladas en Leyes concernientes a la minería, tales como Ley General de Minería, Reglamento de Higiene y Seguridad Minera, entre otros; es decir que, cada contratista que trabaje en el rubro minero tiene conocimiento de las consecuencias producto del incumplimiento de dichas Leyes, no resultando necesario que la empresa contratante brinde un bono de reconocimiento a las contratistas que trabajen en forma eficiente, cuando ya la Ley los obliga a hacer su trabajo de forma eficiente, en otras palabras no se requiere de un incentivo para que las contratistas realicen su trabajo. No siendo por tanto razonable el gasto originado por la empresa minera respecto a los bonos de reconocimiento. En consecuencia al no haberse acreditado la normalidad ni razonabilidad del gasto, resulta innecesario analizar si el gasto se encuentra o no debidamente sustentado con documentación pertinente.

5.10 Ahora bien, en mérito al inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta tenemos que "No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la Ley". En atención a ello, los desembolsos por concepto de Bonos por Reconocimiento califican como una liberalidad o donación dado que la empresa minera no recibe ninguna otra contraprestación por parte de sus contratistas que no sea la eficiencia laboral de los empleados de esta última, que dicho sea de paso ya se encontraba regulada por ley.

De la vulneración de los principios de Legalidad, Debida Motivación y el Deber de contribuir

5.11 La demandante SUNAT sostiene que se ha producido la violación del principio de legalidad y por consiguiente a la debida motivación en la RTF impugnada, toda vez que – según refiere – el Tribunal Fiscal no analizó a lo largo de su resolución si el gasto por bonos de reconocimiento correspondientes al ejercicio 2010, era o no necesario para producir su fuente según el principio de causalidad conforme al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni si por el contrario dicho gasto materia del reparo se encuentra inmerso en el inciso d) del artículo 44° de la misma ley.

(...)

5.14 Según objetivamente se aprecia de lo descrito y contenido en los fundamentos de las páginas 16) a 18) de la RTF impugnada, no consta ninguna motivación que sustente la decisión de revocar el reparo, pues sólo se tiene la consignación de la norma aplicable, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el relato de sucedido en la fiscalización y de las cláusulas de los contratos. Así, ante éste escenario es fácil advertir que la RTF impugnada se halla incurso en el defecto de motivación aparente, pues no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión, menos responde a las alegaciones de la SUNAT contenidas en la Resolución de Intendencia N° en el extremo impugnado; es más, se evidencia que en tales páginas 16) a 18) solo se intenta dar un cumplimiento formal al mandato constitucional de motivación, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico pertinente.

5.15 Además, debe precisarse que tampoco consta la justificación por la cual deviene en aplicable el artículo 37° de la LIR a favor de la contribuyente, evidenciándose no sólo la vulneración del principio de la debida motivación, sino también el de Legalidad, razón por la cual procede ampararse la demanda al haberse constatado que la RTF impugnada no cumple con los requisitos sustanciales de todo acto administrativo como lo son el objeto y la motivación, los mismos que se hallan contenidos en los incisos 2) y 4) del artículo 3° de la Ley 27444 (...).



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

De la motivación interna de las premisas

5.16 En el literal b) del fundamento jurídico 7) de la STC N° 728-2008-PHC/TC se ha establecido que "(...) Falta de motivación interna del razonamiento. La falta de motivación interna del razonamiento [defectos internos de la motivación] se presenta en una doble dimensión; por un lado, cuando existe invalidez de una inferencia a partir de las premisas que establece previamente el Juez en su decisión; y, por otro lado, cuando existe incoherencia narrativa, que a la postre se presenta como un discurso absolutamente confuso incapaz de transmitir, de modo coherente, las razones en las que se apoya la decisión. Se trata, en ambos casos, de identificar el ámbito constitucional de la debida motivación mediante el control de los argumentos utilizados en la decisión asumida por el Juez o Tribunal; sea desde la perspectiva de su corrección lógica o desde su coherencia narrativa".

5.17 En base a dicho marco normativo, en el presente caso se tiene como fundamento principal, según se aprecia en el último párrafo de la página 18) y primer párrafo de la página 19) de la RTF impugnada, el siguiente:

"Que al respecto, de la documentación evaluada en los considerandos precedentes, queda acreditado que la recurrente contaba con contratos de otorgamiento de sumas de dinero a sus contratistas, asociadas a logro de objetivos vinculados a la productividad de la empresa y, en tanto tenía contratos vigentes en el ejercicio en que se incurrió en el gasto materia de autos, este corresponde a una retribución otorgada por la recurrente a los contratistas como consecuencia del cumplimiento de metas de productividad y eficiencia, así como el cumplimiento de normas de seguridad y medio ambientales, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de los objetivos económicos establecidos por la empresa y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y obtención de resultados lo que aleja a los citados bonos del carácter de liberalidad, toda vez que en el presente caso el desembolso realizado por la recurrente se encuentra vinculado con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora de renta".

5.18 De su análisis se desprende que en dicho fundamento se incurre en un erróneo silogismo según se detalla a continuación:

Premisa 1: La recurrente contaba con contratos vigentes de otorgamiento de sumas de dinero a sus contratistas, asociadas al logro de objetivos vinculados a la productividad de la empresa en el ejercicio en que se incurrió en el gasto.

Premisa 2: Es retribución otorgada a los contratistas por el cumplimiento de metas de productividad, eficiencia, de las normas de seguridad y medio ambientales, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de los objetivos económicos establecidos por la empresa y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y obtención de resultados lo que aleja a los citados bonos del carácter de liberalidad,

Conclusión: El desembolso realizado por la recurrente se encuentra vinculado con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora de renta.

5.19 Como se aprecia, las premisas planteadas son correctas, empero el defecto en el razonamiento se materializa en la conclusión, pues partiendo del ámbito de lo estipulado en los contratos, sin



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

que exista justificación lógica, en su conclusión la RTF salta al ámbito del principio de Causalidad, así se advierte que existe un defecto en la motivación interna del razonamiento, en razón a que se verifica que el demandado Tribunal Fiscal partiendo de premisas correctas arriba a una conclusión errada, de este modo se evidencia que la conclusión arribada en el sentido que se habría cumplido con la Causalidad carece de asidero lógico - jurídico, fáctico y legal.

5.20 En consecuencia, de la RTF impugnada se tiene que el Tribunal no motivó suficientemente su fallo, al ignorar pronunciarse sobre los criterios de normalidad y razonabilidad del gasto a efectos del caso, aun cuando lo trae a colación por medio de las citas de sus propias resoluciones conforme a la página 16 de dicha RTF, lo que no es acorde a derecho. Y, en ese sentido también se vio afectado el principio del deber de contribuir como lega la demandante, al permitirse la deducción de los citados Bonos de Reconocimiento, afectándose al fisco.

5.21 Por lo tanto, de acuerdo a lo antes analizado ha quedado demostrado que la Resolución del Tribunal Fiscal número 08824-9-2018 en el extremo referido al reparo por los bonos de reconocimiento a contratistas, ha incurrido en el vicio de nulidad dispuesto en el numeral 2) del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, por falta de motivación y vulneración del principio de Legalidad al no haber justificado la aplicación del artículo 37° de la LIR a favor de la empresa contribuyente.

(...)

SEXTO: Conclusiones

Por todo lo expuesto se arriba a la conclusión que se encuentra acreditada la existencia de causal de nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal Nº 08824-9-2018, en el extremo referido a los bonos de reconocimiento a contratistas, por lo que corresponde dejar establecido que se ha incurrido en causal de nulidad prevista en los incisos 1) y 2) del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, en la medida en que la mencionada resolución vulnera el principio de Legalidad y que además carece de una debida motivación (...).» (subrayados nuestros)

Que contra la aludida Resolución Nº la Procuraduría Pública del Ministerio de Economía y Finanzas, y interpusieron recurso de apelación, que fue resuelto por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, quien mediante la Resolución Nº de 3 de agosto de 2020, confirmó la sentencia expedida mediante la referida Resolución Nº (folios 7467 a 7482).

Que al respecto, en la citada Resolución Nº de 3 de agosto de 2020, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, señaló lo siguiente:

"OCTAVO: En base a lo acotado, se verifica que la Resolución del Tribunal Fiscal incurre en una motivación aparente, puesto que:

i) No ha dado cuenta de las razones mínimas que sustentan su decisión pues, conforme se aprecia de lo antes expuesto, se limitó a exponer en que consiste el principio de causalidad, señalar el contenido de los requerimientos y sus resultados, citar las cláusulas contractuales referidas a tales bonos y concluir en base a tales afirmaciones meramente expositivas que los bonos en mención constituyen una retribución como consecuencia del cumplimiento de metas de productividad y eficiencia, así como del cumplimiento de normas de seguridad y medio ambientales, por lo que no tienen carácter de liberalidad y cumplen con el principio de causalidad, sin analizar si se ha demostrado mediante medios probatorios idóneos el cumplimiento de las condiciones fácticas establecidas en los contratos para que se otorguen los mencionados bonos de reconocimiento, no obstante que la propia resolución cuestionada cita jurisprudencia que exige su análisis.



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

ii) No respondió a las alegaciones de las partes del proceso, debido a que los argumentos de la Administración Tributaria contenidos en la Resolución de Intendencia N° no se limitaron a que los bonos calificaban como liberalidades, sino también a la ausencia de acreditación del cumplimiento de las metas o requisitos para la obtención de los mismos, la falta de necesidad y normalidad de los mencionados bonos, la no acreditación de la fehaciencia de tales gastos debido a que no se demostró su forma de determinación y cálculo con documentación sustentatoria, entre otros, siendo que el Tribunal Fiscal no emitió ningún pronunciamiento en torno a ellos.

iii) No tiene un claro sustento fáctico y jurídico, en la medida que pese a citar el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta así como la jurisprudencia tributaria pertinente, que establecen que se debe examinar la necesidad y los criterios de normalidad y razonabilidad de los gastos para concluir que estos cumplen con el principio de causalidad, solo ha analizado el extremo de la necesidad sin tener en consideración alguno de los argumentos expuestos por la Administración Tributaria en la Resolución de Intendencia N° por lo que puede afirmarse que igualmente ha vulnerado el principio de legalidad.

Asimismo, se aprecia falta de motivación interna del razonamiento en la resolución cuestionada, pues utilizando como premisas lo actuado en sede administrativa y las cláusulas estipuladas en los contratos, concluye que los bonos de reconocimientos a contratistas cumplen con el principio de causalidad, omitiendo el análisis fáctico del cumplimiento de las condiciones pactadas en dichos contratos, así como el pronunciamiento respecto a los criterios antes señalados, cuestiones todas ellas que formaron parte de la controversia en sede administrativa; por tanto, se corrobora que se ha incurrido en defecto de motivación.

En ese sentido, se determina que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8824-9-2018 ha incurrido en las causales de nulidad contenidas en los numerales 1) y 2) del artículo 10° de la Ley N° 27444, puesto que ha transgredido el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta e incumplido con el requisito de validez de motivación, debiendo disponerse que el Tribunal Fiscal emita un nuevo pronunciamiento.

(...)

DÉCIMO: (...) conforme se ha señalado en el octavo considerando en este caso se ha transgredido el principio de legalidad al no haberse observado el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto al análisis de los criterios de normalidad y razonabilidad e incumplido con el requisito de validez de motivación contenido en el numeral 4) del artículo 3° de la Ley N° 27444 por presentar una motivación aparente y una falta de motivación interna del razonamiento (...)." (subrayado nuestro)

Que sobre el particular, interpuso recurso de casación contra la mencionada Resolución N° no obstante, posteriormente se desistió de dicho recurso, siendo que mediante el Auto Cas N° 10045-2020 LIMA de 4 de noviembre de 2020, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, dispuso aprobar el desistimiento (folios 7502 y 7503).

Que teniendo en cuenta lo resuelto por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la Resolución N° de 18 de agosto de 2021, se dispuso que se cumpliera lo ejecutoriado (folio 7512).

Que por consiguiente, dado que la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, a través de la Resolución N° de 3 de agosto de 2020, confirmó la sentencia contenida en la Resolución N° de 16 de enero de 2020, emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08824-9-2018 de 12 de noviembre de 2018, en el extremo referido al reparo por bono de reconocimiento a contratistas, y ordenó a este Tribunal la emisión



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

de una nueva resolución acorde a los lineamientos expuestos en dicha sentencia, es que con el objetivo de cumplir el mandato judicial, este Tribunal emitió la Resolución Nº 08723-9-2021 de 5 de octubre de 2021, confirmando la Resolución de Intendencia Nº en el extremo referido al reparo por bono de reconocimiento a contratistas⁶.

Que al respecto, efectuó observaciones a la citada Resolución Nº 08723-9-2021, las cuales fueron declaradas infundadas mediante la Resolución Nº 7 de 16 de noviembre de 2021 (folios 7865 y 7866), emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, siendo que contra dicha Resolución Nº la mencionada empresa interpuso recurso de apelación, que fue resuelto por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, quien mediante la Resolución Nº de 3 de mayo de 2022 (folios 7822 a 7836), revocó la referida Resolución Nº y, reformándola, declaró fundadas las referidas observaciones y, en consecuencia, ordenó a este Tribunal que emita un nuevo pronunciamiento de acuerdo a lo señalado en dicha Resolución Nº al considerar que con la emisión de la Resolución Nº 08723-9-2021 no se dio cumplimiento al mandato judicial.

Que al respecto, en la referida Resolución Nº la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, indicó lo siguiente:

"SEXTO: El análisis del caso:

(...)

De lo expuesto, se aprecia que el Tribunal Fiscal, con el objetivo de cumplir con lo ordenado mediante mandato judicial, emitió la RTF Nº 08723-9-2021. En ella se advierte que consideró que el reparo por bono de reconocimiento, no cumplía con el principio de causalidad y, por tanto, confirmaba lo efectuado por la Administración tributaria. Cabe mencionar, que en su análisis, se refirió a que tal razonamiento fue de acuerdo a los lineamientos expuesto en la resolución número diez, emitida por el juzgado.

Al respecto, se debe tener en cuenta, que la referida resolución, declaró la nulidad parcial de la RTF Nº 08824-9-2018, por el hecho, de que el Tribunal Fiscal no fundamentó las razones por las cuales consideró que el gasto por bono por reconocimiento, si era deducible y cumplía con el principio de causalidad, de acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que ordenó al colegiado administrativo, que emitiera una nueva resolución, en función a lo expuesto.

Sin embargo; el Tribunal Fiscal emitió una nueva RTF Nº 08723-9-2021, con el objetivo de cumplir con el mandato judicial; no obstante, cambio el fallo original, pues señaló que de acuerdo a la resolución número diez, concluía que dicho reparo no era un gasto causal y, por ende, confirmaba el reparo efectuado por la Administración.

En tal sentido, este Sala Superior deberá verificar si el Tribunal Fiscal, cumplió con lo ordenado, esto es, motivo su decisión, de acuerdo a lo señalado por el órgano jurisdiccional.

(...)

DÉCIMO TERCERO: (...) tanto la resolución número diez, de primera instancia, como la sentencia emitida por la Séptima Sala, concluyeron que si bien el Tribunal Fiscal mediante la RTF No 08824-9-2018, revocó el reparo a los bonos por reconocimiento a contratistas, al haber considerado que eran deducibles, en virtud del principio de causalidad, su decisión no se encontraba motivada, por ende, declara la nulidad de dicha RTF en tal extremo.

⁶ Cabe precisar que mediante la Resolución Nº 09742-9-2021 de 5 de noviembre de 2021, este Tribunal declaró infundada la solicitud de ampliación y/o aclaración presentada por respecto de la Resolución Nº 08723-9-2021.

⁷ En dicha resolución, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, en relación a la Resolución Nº 08723-9-2021, señaló lo siguiente: "(...) Al respecto, de la lectura de la RTF en discusión, se advierte que el tribunal administrativo si ha cumplido con exponer las razones que fundamentan la decisión arribada por las que resuelve confirmar la Resolución de Intendencia número del 24 de noviembre del 2016; pronunciamiento y motivación que realizó en virtud al cumplimiento ordenado en la Sentencia (...); así, se advierte que la RTF Nº 08723-9-2021, si cumple conforme al artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial".



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

Cabe precisar, que no existió análisis sobre el fondo del asunto, vale decir, no hubo pronunciamiento sobre si dicho gasto era o no deducible.

DÉCIMO CUARTO: Asimismo, de la lectura de la resolución número [redacted] no se desprende que el Juzgado haya considerado que el gasto por bonos de reconocimiento a contratistas, cumplía con el principio de causalidad de acuerdo al artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no ordenó al colegiado administrativo, que considerara a tal gasto como causal.

Sin embargo; de la revisión de la nueva Resolución del Tribunal Fiscal No 08723-9-2021 de 5 de octubre de 2021, se aprecia que el Tribunal Fiscal, señaló que el reparo por bonos de reconocimiento a contratistas, cumplía con los criterios de normalidad y razonabilidad y, por tanto, era un gasto causal, por lo que dispuso mantenerlo y confirmar la resolución de intendencia. Y para tal decisión, hace mención a lo ordenado mediante resolución número diez, emitida por el Juzgado,

En tal sentido, se advierte que el Tribunal Fiscal no cumplió cabalmente con lo ordenado mediante mandato judicial, pues, **no cumplió con motivar su decisión original, la cual fue revocar el reparo**, no cumplió con señalar con base en qué criterios, normativa o jurisprudencia aplicables se sustentó para revocarlo. Pues, al contrario, éste cambio de criterio en cuanto al reparo y, concluyó que dicho gasto no cumplía con el principio de causalidad, de acuerdo al citado artículo 37º, por lo que dispuso mantenerlo y confirmar la resolución de intendencia apelada. Lo que resulta incongruente con su posición original, que es revocar tal reparo

En conclusión, no cumplió con lo ordenado con el mandato judicial, vale decir, con motivar su decisión respecto a revocar el reparo por no cumplir con el principio de causalidad, por tanto, no se acató dicho mandato, lo que transgrede el artículo 4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Bajo ese orden de razonamiento, corresponde estimar tales agravios.

(...)

DÉCIMO SEXTO: Conclusión:

Bajo ese orden argumental, los agravios del recurso vertical han desvirtuado los razonamientos de la apelada, ya que dicha resolución no analiza adecuadamente los hechos y las normas aplicables al caso planteado, razón por la cual corresponde revocar la apelada disponiéndose que el Tribunal Fiscal expida una nueva resolución teniendo en cuenta lo dispuesto en la presente." (subrayados nuestros)

Que teniendo en cuenta lo resuelto por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la Resolución Nº [redacted] de 12 de julio de 2022 (folios 7820), ha dispuesto que este Tribunal cumpla con el mandato contenido en la citada Resolución Nº [redacted]

Que en consecuencia, corresponde que en cumplimiento de la Resolución Nº [redacted] de 3 de mayo de 2022 antes señalada, se emita una nueva resolución, sustentándose en las consideraciones expuestas por la indicada autoridad jurisdiccional.

Que la recurrente⁸ sostiene⁹ que el otorgamiento del bono no se efectuó a título de liberalidad, sino que dicha retribución tiene origen contractual, toda vez que buscaba la eficiencia en la prestación de los servicios brindados por las empresas contratistas. Asimismo, refiere que dicho gasto tuvo una motivación empresarial y tenía la finalidad de mantener y/o aumentar sus niveles de producción, contribuyendo de manera indirecta con la generación de renta gravada y de manera directa con el mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Que la Administración señala¹⁰ que reparó los desembolsos por concepto de "bonos de reconocimiento al contratista" por no cumplir con el principio de causalidad, siendo calificados como liberalidades. Agrega que la cláusula contenida en los contratos celebrados con sus proveedores, estableció que el aludido bono sería otorgado solo en caso que la recurrente lo decida libremente, y que las cláusulas referidas a la retribución que la recurrente abonará al contratista, señalan que dicha retribución es la contraprestación pactada por todos los servicios que han de ser brindados por el contratista, de tal forma que el bono de reconocimiento

⁸ Alude a

⁹ En su recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia Nº [redacted]

(folios 6278 a 6344).

¹⁰ En la Resolución de Intendencia Nº [redacted] (folios 6234 a 6274).



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

contenido en una cláusula distinta del contrato, es adicional a dicho pago, lo que ha sido reconocido por la recurrente.

Que añade que no se acreditó el cumplimiento de metas o requisitos para la obtención de los bonos y que al ser estos un monto adicional a la retribución, resultan siendo un pago que efectúa la recurrente sin esperar recibir contraprestación alguna por parte del contratista, tanto más si las consideraciones que se han previsto para percibir el mismo corresponden al cumplimiento de obligaciones legales o comerciales, como el caso de normas de seguridad e higiene minera y medioambientales, laborales y previsionales, que debe producirse precisamente porque así lo dispone la ley; o alcanzar determinados niveles de productividad o eficiencia, que es lo que razonablemente se espera en atención a la relación comercial por la que ya se abona una retribución.

Que anota que no existe una relación laboral con los trabajadores de sus contratistas y, por tanto, la recurrente no tiene obligación directa frente a ellos, ni puede considerarlos su fuente generadora de renta porque no pertenecen a su empresa, y menos debe intentar fidelizar a sus contratistas, puesto que lo normal es hacer eso con sus trabajadores y clientes mas no con sus proveedores.

Que finalmente, refiere que en el supuesto negado que los gastos reparados fueran causales por ser normales en el giro del negocio y/o porque no califican como liberalidades, al haberse verificado que no se acreditó su fehaciencia, debido a que no se demostró su forma de determinación y cálculo con documentación sustentatoria, no resulta válida su deducción para la determinación de la renta neta imponible.

Que mediante escritos de alegatos, las partes reiteran sus argumentos.

Que de autos se tiene que mediante la Carta de Presentación N° y el Requerimiento N° (folios 5527, 5528 y 5532), se inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización la Administración emitió, entre otras¹¹, la Resolución de Determinación N° girada por el mencionado tributo y ejercicio.

Que del Anexo N° 1.1 y del punto 5 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó, entre otros¹², el importe de S/ 11 438 583,00, toda vez que la recurrente no acreditó la causalidad de los bonos de reconocimiento otorgados a sus contratistas, calificando estos desembolsos como liberalidad, consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 5888 a 5907 y 5952).

Que de autos se tiene que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (folios 5451 y 5452), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente la causalidad del gasto por concepto de bono de reconocimiento al contratista, adjuntando los comprobantes de pago, asientos contables, contratos suscritos con sus proveedores y sus addendas de corresponder, vouchers de caja, presupuestos, órdenes de compra, valorizaciones, informes y/o documentos que comuniquen los resultados finales del servicio, actas de conformidad, entre otros. Asimismo, se precisó que el detalle del gasto por S/ 11 438 583,11 vinculado al bono de reconocimiento entregado a los contratistas mineros al 31 de diciembre de 2010, constaba en el Anexo N° 02 al citado requerimiento¹³ (folios 5443 a 5447).

¹¹ La Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° a giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, y las Resoluciones de Multa N° a emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

¹² La Administración también formuló reparos por: (i) participación de utilidades no pagadas hasta el vencimiento de la declaración jurada anual, (ii) ingresos no sustentados deducidos indebidamente - reversión de provisiones de los ejercicios 2001 y 2002, (iii) remuneraciones vacacionales devengadas y no pagadas, (iv) regalía minera vinculada al stock de existencias de mineral al 31 de diciembre de 2010, (v) desembolsos realizados a comunidad campesina devengados en el ejercicio 2008, y (vi) deducciones por reparos efectuados en el ejercicio 2009 por concepto de participación de utilidades pagadas en el ejercicio 2010, regalía minera vinculada al stock de existencias de mineral, y provisión de cobranza dudosa deducible en el ejercicio 2010 (folios 5873 a 5954).

¹³ Según señala la Administración en el citado Anexo N° 02, este importe se obtuvo del Libro Diario de la recurrente (cuentas 63811-contratista mina, 63812-contratista superficie y 63813-perforación diamantina).



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 10 de agosto de 2015 (folios 3071 a 3074), en el cual indicó que el bono de reconocimiento a sus contratistas cumplía con el principio de causalidad, toda vez que dicho gasto se realizó con un interés empresarial y con la finalidad de obtener un servicio más eficiente de parte de las empresas contratistas, así como para mantener o aumentar el nivel de su producción e ingresos; asimismo, señaló que el gasto por el referido concepto devengó en el ejercicio 2010.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 5416 a 5429), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que, de la evaluación de la documentación proporcionada y argumentos expuestos por esta, se observó el importe de S/ 11 438 583,11 por concepto de bonos de reconocimiento a contratistas, toda vez que dichos egresos no cumplían con el principio de causalidad, sino que constituían desembolsos que tenían la connotación de liberalidad, por no ser necesarios para propósitos tributarios. Asimismo, en el Anexo N° 01 a dicho resultado (folios 5405 a 5408), se detalló la relación de contratos celebrados con los contratistas presentados por la recurrente, dejando constancia la Administración, que en varios de ellos no había una cláusula sobre el bono de reconocimiento¹⁴, y en otros, si bien existe tal cláusula, la vigencia del contrato no correspondía a la oportunidad del pago¹⁵.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° (folios 5366 y 5367), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada respecto de los bonos de reconocimiento a los contratistas, que no cumplen el principio de causalidad y que constituyen desembolsos que tienen la connotación de liberalidad, a efectos de que presentara su descargo correspondiente. En respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 17 de noviembre de 2015 (folios 364 a 368), en el cual indicó que el bono de reconocimiento a sus contratistas cumplía con el principio de causalidad, por lo que dicho gasto no calificaba como una liberalidad, ya que tenía una finalidad concreta, esto es, evitar conflictos con los trabajadores de los contratistas, quienes realizaban sus funciones en los mismos ambientes que sus trabajadores y en ocasiones realizaban tareas similares, lo que podría haber generado un ambiente de descontento por parte de los trabajadores de los contratistas, pues sus trabajadores tenían otros beneficios labores que no tenían aquéllos, como la participación de utilidades, por lo que tal descontento impactaría en el normal desarrollo de sus actividades (mantenimiento de la fuente productora).

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 5329 a 5334), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que los descargos presentados por esta, no lograron desvirtuar la observación formulada, ya que el gasto por el referido concepto no cumplía con el principio de causalidad sino que constituían desembolsos que tenían la connotación de liberalidad, por no ser necesarios para los fines del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a mantener la observación efectuada por el importe de S/ 11 438 583,11. Añadió la Administración que, si bien la recurrente señaló que además de los bonos de reconocimiento había otorgado otros bonos a sus contratistas bajo condiciones distintas (como por ejemplo, bonos de cierre de pliego), no proporcionó documentación respecto de estos otros tipos de bonos.

Que de lo antes señalado se tiene que el importe materia de reparo (S/ 11 438 583,00) se sustenta en los bonos de reconocimiento establecidos en los contratos suscritos por la recurrente con sus contratistas, al considerar la Administración que no se cumple con el principio de causalidad, sino que, por el contrario, los desembolsos por tal concepto califican como actos de liberalidad.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, vigente para el caso de autos, dispone que a fin de establecer la renta neta de

¹⁴ Como, por ejemplo, en el caso de los contratos con las empresas Orcopampa), entre otros. (por la U.E.A. Recuperada), y

(por la U.E.A. Recuperada),

¹⁵ Como, por ejemplo, en el caso de los contratos con U.E.A. Antapite), entre otros.

(por U.E.A. Antapite) y

(por la



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el último párrafo del citado artículo, incorporado por la Ley N° 28991¹⁶, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros¹⁷.

Que la norma antes citada recoge el 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 a 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.

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

Que es del caso mencionar que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 01275-2-2004, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en tal sentido, y conforme se ha indicado en diversas resoluciones tal como la Resolución N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que a mayor abundamiento, GARCÍA MULLÍN¹⁸ señala que: *"En forma genérica, puede afirmarse que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad (...). Como concepto general, puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: ser necesarios (...) para obtener la renta o mantener la fuente, ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen de operaciones, etc."*.

QUE BELAUNDE PLENGE¹⁹ señala que: *"El principio de causalidad consiste en la relación de necesidad que corresponde verificarse entre los gastos o egresos incurridos y la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora. Así, no debe entenderse tal relación de modo restrictivo, sino de manera amplia,*

¹⁶ Publicada el 27 de marzo de 2007.

¹⁷ Cabe señalar que antes de la incorporación de dicho último párrafo, lo señalado en él estaba recogido en la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000, que señalaba lo siguiente: *"Precisase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37°, 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, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros"*.

¹⁸ GARCÍA MULLÍN, ROQUE. Impuesto sobre la Renta. Teoría y Técnica del Impuesto. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo, 1980. Pág. 122.

¹⁹ BELAUNDE PLENGE, Walther. "Gastos de Responsabilidad Social: Aspectos Tributarios a Considerar". En: Revista Derecho & Sociedad, N° 43, 2014, pág. 17. Disponible en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/12553/13111/>. Visto el 26 de julio de 2022.



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

de forma que incluya aquellos egresos que están destinados a cumplir con las obligaciones y responsabilidades contractuales, legales y en general vinculadas al desarrollo de la actividad gravada, así como aquellos que persigan obtener un beneficio potencial, aun cuando tal beneficio no llegue a materializarse".

Que DURÁN ROJO²⁰, en cuanto al criterio de normalidad del gasto, anota que: "El (...) artículo 37 de la LIR señala que los gastos deben ser normales para la actividad que genera la renta, lo que se ha entendido en el sentido que como tales (gastos normales) no solo debe considerarse a los gastos típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también a aquellos gastos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa. En buena cuenta, se trata de un criterio de medición cualitativo del gasto, que alude a que este debe ser en sustancia destinado al objetivo de obtención de beneficios de la empresa".

Que HERNÁNDEZ BERENGUEL²¹, por razonabilidad, indica que: "Lo que la norma trata de prohibir es que en función de ingresos no limitados a un determinado periodo, se puedan realizar gastos que manifiestamente muestran desproporción en relación al negocio que la empresa está realizando. Por razonabilidad, la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 persigue llegar a la convicción de que era aconsejable incurrir en el gasto en función del negocio a realizar o que se está realizando y que su monto esté justificado en función de la magnitud del negocio, sin limitar dicho negocio a un periodo concreto sino, más bien, proyectando el negocio a su verdadera extensión y perspectivas en el tiempo para el que está concebido, más allá del ejercicio gravable en que se pudo realizar el gasto".

Que PICÓN GONZALES²², respecto a la normalidad en el giro señala que: "haya gastos que resultan o no lógicos en función a lo que hace una empresa, y lo que se intenta señalar con este aspecto de la causalidad es que no se pueden deducir adquisiciones que no resultan lógicas para la actividad lucrativa de la empresa, en función a lo que se dedique o al momento en que se realice".

Que por otra parte, el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la citada ley.

Que al respecto, en la Resolución N° 00756-2-2000, este Tribunal ha señalado que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial, y asimismo, en las Resoluciones N° 016591-3-2010 y 02675-5-2007 se ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de "el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa", y por tanto, son "todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe."

Que en reiterada jurisprudencia tales como las Resoluciones N° 22217-11-2012, 01011-3-2018 y 02811-9-2021, este Tribunal ha efectuado un análisis de la deducibilidad del gasto, desde la perspectiva de la motivación empresarial, desprendiéndose de ellas que en caso un gasto ostente dicha motivación, este no puede ser calificado como un acto de liberalidad.

Que asimismo, TELLO PUERTA²³ afirma que: "los actos de liberalidad constituyen una disminución voluntaria del patrimonio personal de un determinado sujeto a favor de un tercero sin esperar retribución alguna. Es importante señalar que dicha disminución patrimonial es absolutamente inmotivada".

²⁰ DURÁN ROJO, Luis. "Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial". En: Revista Contabilidad y Negocios, Volumen 4, Número 7, 2009, pág. 13. Disponible en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/620/609>. Visto el 26 de julio de 2022.

²¹ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. "Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta". En: Revista Ius Et Veritas, N° 25, 2002, pág. 299 y 300. Disponible en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16215/16632>. Visto el 26 de julio de 2022.

²² PICÓN GONZALES, Jorge Luis. Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo. Dogma Ediciones. Primera Edición. Lima, 2004. Pág. 39.

²³ TELLO PUERTA, Fernando, "Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos Ante un Verdadero Acto de Liberalidad?". En: Revista Derecho & Sociedad, N° 43, 2014, pág. 33. Disponible en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/12554/13112/>. Visto el 26 de julio de 2022.



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

Que conforme se advierte del documento denominado "Comprobante de Información Registrada", la recurrente es una persona jurídica que tiene como actividad económica principal la extracción de otros minerales metalíferos no ferrosos – CIU 0729 (folios 6372 y 6373).

Que de lo actuado se aprecia que la recurrente (LA COMPAÑÍA) suscribió diversos contratos con sus contratistas (folios 2335 a 3040), y en varios de ellos se incluyó una cláusula denominada "Bono de reconocimiento a el contratista" que señala lo siguiente²⁴:

"LA COMPAÑÍA conviene, cuando a su discrecionalidad así lo determine y conforme las condiciones y presupuestos pactados en la presente cláusula (...), en otorgar un Bono de Reconocimiento a favor de EL CONTRATISTA. En tal sentido, las partes convienen expresamente que las condiciones del Bono de Reconocimiento detalladas en la cláusulas (...) siguientes, requieren la previa decisión de existencia del derecho por la voluntad discrecional de LA COMPAÑÍA.

La oportunidad de pago del Bono de Reconocimiento será dentro del mes de abril del año siguiente al del ejercicio que corresponde al año en el que suscribe el presente contrato

El monto del Bono de Reconocimiento a otorgarse a EL CONTRATISTA, se determinará por LA COMPAÑÍA, al finalizar el ejercicio que corresponde al año en el que se suscribe el presente contrato.

El monto del Bono de Reconocimiento a otorgarse a EL CONTRATISTA, en tanto reconocimiento del desempeño eficiente de la fuerza laboral de EL CONTRATISTA, se determinará en atención al cumplimiento por parte de EL CONTRATISTA de: i) las normas de Seguridad e Higiene Minera establecidas por la legislación de la materia y por LA COMPAÑÍA; ii) el cumplimiento por parte de EL CONTRATISTA de las normas de medio ambientales establecidas por la legislación de la materia y por LA COMPAÑÍA; iii) el alcance por parte de EL CONTRATISTA de las metas de productividad y eficiencia que establezca LA COMPAÑÍA; iv) el cumplimiento por parte de EL CONTRATISTA de sus obligaciones laborales y previsionales para con sus trabajadores.

EL CONTRATISTA declara y reconoce de manera expresa que el Bono de Reconocimiento presupone, para adquirir el derecho a obtenerlo y para la determinación de su monto, el cumplimiento de los condicionantes detallados en las cláusulas (...) antecedentes, en cuya razón la entrega que éste haga a sus trabajadores no tienen carácter remunerativo respecto de sus trabajadores, sin perjuicio de lo cual libera a LA COMPAÑÍA de cualquier reclamo que pudiera derivarse de una obligación laboral que originado en el Bono de Reconocimiento puede surgir entre los trabajadores de EL CONTRATISTA y LA COMPAÑÍA". (subrayado nuestro)

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente en los contratos suscritos con sus contratistas, incluyó un otorgamiento a estos de sumas de dinero como reconocimiento del desempeño eficiente de la fuerza laboral, que se determinaban en función del cumplimiento por parte de aquellos de: i) normas de seguridad, higiene minera y medio ambientales, ii) metas de productividad y eficiencia establecidas por la empresa, y iii) obligaciones laborales y previsionales.

Que en ese sentido, en tanto la recurrente tenía contratos vigentes en el ejercicio fiscalizado en virtud de los cuales incurrió en el gasto por la entrega de las referidas sumas de dinero, materia de autos, dicho gasto corresponde a una retribución otorgada por la recurrente a los contratistas como consecuencia del cumplimiento de metas de productividad y eficiencia, así como el cumplimiento de normas de seguridad, higiene y medio ambientales, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por aquellos para la contribución en el logro de los objetivos establecidos por la recurrente, y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y obtención de resultados.

²⁴ Como ejemplo de dicha cláusula, se alude al contrato suscrito con (folios 3024 a 3040).



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

Que por lo tanto, se observa que, en el caso materia de análisis, las mencionadas entregas de dinero efectuadas por la recurrente a sus contratistas no respondieron a una simple liberalidad, acto de beneficencia o acto desinteresado por parte de aquella, puesto que no se realizaron sin que esta buscara con tales desembolsos una finalidad concreta, por tanto, fueron realizados como consecuencia de una obligación contractual asumida por la recurrente, a efecto de incentivar el buen desempeño de sus contratistas a través de su fuerza laboral, lo que directamente podía incidir en el logro de objetivos vinculados a la productividad y el correcto funcionamiento del negocio de la recurrente, por lo que en el presente caso se verifica que existió una motivación empresarial de parte de esta última que justifica los desembolsos cuestionados por la Administración, encontrándose dicha motivación vinculada a la producción de renta gravada y mantenimiento de su fuente, resultando, en consecuencia, un gasto necesario. En efecto, de autos se advierte que la cláusula de bono de reconocimiento fue incluida por la recurrente en los contratos con sus contratistas con la intención de estimular la labor de estos y, por ende, de sus trabajadores que prestaban los servicios en las instalaciones de la recurrente, para de esta manera obtener un servicio más eficiente por parte de estos últimos, lo que redundaba en que la recurrente pueda mantener o incrementar el nivel de su producción y, en consecuencia, mantener o incrementar sus ingresos.

Que adicionalmente, de autos se advierte que el gasto relacionado a los bonos de reconocimiento a los contratistas, cumple con los criterios de normalidad y razonabilidad en relación con los ingresos. En efecto, en el presente caso, el gasto por bonos de reconocimiento otorgados a los contratistas de la recurrente cumple con el criterio de normalidad, toda vez que dicho gasto fue realizado en el marco de una práctica empresarial racional y válida, con la finalidad de obtener beneficios para la empresa, pues buscaba incentivar el mejor desempeño de los contratistas y con ello asegurar que estos presten un servicio eficiente y responsable a favor de la recurrente, con el objetivo de aumentar y/o mantener los niveles de producción de la empresa; asimismo, el gasto materia de análisis cumple con el criterio de razonabilidad en relación con los ingresos de la recurrente, ya que el monto de dicho gasto es equivalente al 0,490972%²⁵ de las ventas netas (S/ 2 329 783 203,00), consignadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 presentada mediante el Formulario PDT N° 668 N° (folio 5251).

Que por consiguiente, los gastos efectuados por la recurrente por concepto de bono de reconocimiento a sus contratistas, resultan deducibles para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, al cumplir con el principio de causalidad, en virtud del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado, según el cual 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, supuesto último que no se corrobora en el presente caso.

Que no obstante, teniendo en consideración lo señalado en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° y que es reiterado en el valor impugnado (folio 5895) así como en la resolución apelada (folio 6249), relacionado a que de la evaluación de los contratos presentados por la recurrente con sus contratistas, se aprecia que en algunos se consignó la cláusula de pago de bono de reconocimiento y en otros no²⁶, y que en algunos casos la vigencia de los contratos no corresponde a la oportunidad de pago (2010)²⁷, respecto de lo cual la recurrente no expone ningún argumento, corresponde que la Administración verifique ello, y levante el reparo respecto de los contratos que contienen la cláusula denominada "Bono de reconocimiento a el contratista" y cuya vigencia corresponden a la oportunidad del pago (ejercicio 2010). En consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder a reliquidar el reparo teniendo en cuenta lo antes expuesto.

Que respecto a lo señalado por la Administración en el sentido que no se acreditó el cumplimiento de metas o requisitos para la obtención de los bonos; cabe señalar que dicho aspecto no fue motivo determinante del

²⁵ S/ 11 438 583,00 / S/ 2 329 783 203,00.

²⁶ Así por ejemplo en el contrato de prestación de servicios de perforación celebrado con el 1 de enero de 2008 (folios 2684 a 2697), no se aprecia alguna cláusula referida a un bono de reconocimiento al contratista.

²⁷ Así por ejemplo, en el contrato de ejecución de labores mineras celebrado con el 30 de abril de 2007 (folios 2739 a 2750), si bien se recoge en la cláusula undécima un bono de reconocimiento al contratista, no obstante, en la cláusula tercera se establece un plazo de vigencia para la ejecución de los contratos del 2 de mayo al 1 de mayo de 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

reparo, tal como se advierte del punto 5 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N°

(folios 5888 a 5900), pues como se indicó en los considerandos precedentes, el motivo del reparo en el que se sustenta la Administración se centra en que el otorgamiento de tales bonos no cumple el principio de causalidad y que, por el contrario, califican como un acto de liberalidad, esto es, el motivo del reparo no fue que no se aceptaba el gasto por los bonos debido a que no se acreditó el cumplimiento de metas o requisitos para su obtención. A mayor abundamiento, en dicho valor la Administración expresamente señaló lo siguiente: "(...) la cláusula contractual relacionada con el pago de Bonos de Reconocimiento según contratos presentados, tienen el carácter de liberalidad (...) y es

quien discrecionalmente establece a quienes se les otorga (...). En efecto, en el supuesto negado de considerar que, se hubieran llegado a cumplir las condiciones establecidas en los contratos para el otorgamiento del Bono de Reconocimiento (hecho que no ha sido acreditado satisfactoriamente por el contribuyente), el derecho a otorgarlo o no, siempre recaerá en la decisión de CM Buenaventura, en virtud de su facultad discrecional en las cláusulas de los contratos" (folio 5891); siendo que de ello se corrobora que, aun cuando la Administración hubiera aceptado que la recurrente acreditó el cumplimiento de las condiciones para la obtención del bono, igual hubiera mantenido el reparo, pues a su criterio, la entrega de tales bonos constituía un acto de liberalidad. Sin perjuicio de ello, cabe precisar que si bien en el citado valor la Administración señala que la recurrente no acreditó el cumplimiento de las condiciones para el otorgamiento de los bonos, ello lo hace considerando la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, documentación que fue presentada con el fin de sustentar lo requerido por la Administración, esto es, sustentar que el gasto por los bonos de reconocimiento cumplía con el principio de causalidad, y no calificaba como actos de liberalidad; pues, durante el procedimiento de fiscalización, no se advierte que la Administración haya requerido de manera expresa a la recurrente que acredite que los contratistas cumplieron las metas o requisitos para la obtención de los bonos.

Que en cuanto a lo alegado por la Administración sobre que los bonos constituyen un monto adicional a la retribución pagada a los contratistas y que, por ende, resulta un pago que efectúa la recurrente sin esperar recibir contraprestación alguna por parte de los contratistas; cabe indicar que en el caso de autos no se encuentra en discusión que el bono de reconocimiento constituye un monto adicional a la contraprestación pactada por los servicios prestados por los contratistas, no obstante, el que constituya un monto adicional no implica *per se* que constituya un acto de liberalidad, como erróneamente sostiene la Administración, pues conforme con lo expuesto en los considerados precedentes, existe una motivación empresarial por parte de la recurrente que sustenta el otorgamiento de tales bonos, motivo por el cual, en el caso de autos, se ha concluido que sí se cumple con el principio de causalidad.

Que sobre lo señalado por la Administración en el sentido que la recurrente no tiene relación laboral frente a los trabajadores de sus contratistas, por lo que no tiene obligación frente a ellos, cabe indicar que si bien la recurrente no tiene relación laboral con dichos trabajadores, no obstante, ello no significa que, para efectos tributarios, no pueda incurrir en algún gasto que los beneficie, siempre que este cumpla con el principio de causalidad²⁸. Al respecto, como se indicó, el otorgamiento de tales bonos constituía una contraprestación otorgada por la recurrente a sus contratistas con la finalidad de incentivar el buen desempeño de estos, a través de su fuerza laboral, y con ello asegurar la prestación de servicios eficientes y responsables a su favor, por lo que dichas erogaciones respondían a una motivación empresarial de la recurrente, por lo que el aludido gasto no puede ser calificado como un acto de liberalidad. Debe tenerse en consideración que tal como señala la recurrente, los trabajadores de los contratistas realizan sus labores

²⁸ Al respecto, este Tribunal en diversas Resoluciones tales como las N° 01601-3-2010 y 10648-4-2015, en relación a reparos por deducción de gastos destinados a personas con las que no se guarda un vínculo laboral, ha señalado que tratándose de personas que no figuran registradas en el Libro de Planillas, es decir, personas con las que una empresa no mantiene vínculo laboral, debe proporcionarse documentación que permita vincular a la persona con el contribuyente a fin de establecer la relación de causalidad entre el gasto y la generación de renta. Así, por ejemplo, en el caso de la Resolución N° 10648-4-2015, la Administración reparó la deducción de gastos correspondientes a la adquisición de vales y canastas de víveres que fueron destinadas al personal de ventas de los clientes del contribuyente, al considerar que este no tenía relación laboral con dicho personal, siendo que el contribuyente alegaba que dichos gastos correspondían a incentivos que otorgaba a la fuerza de ventas de sus clientes (distribuidores), con la finalidad de inducir la venta de los productos con su marca (del contribuyente); ante lo cual, este Tribunal levantó el citado reparo, al considerar que existía una obligación contractual de cargo del contribuyente a efecto de cubrir tales gastos, y que no resultaba suficiente enervar la deducibilidad del gasto en la ausencia de vínculo laboral de las personas beneficiadas.



Tribunal Fiscal

Nº 05560-9-2022

en las instalaciones de la recurrente, donde también prestan labores sus propios trabajadores, por lo que resulta razonable que, a través del otorgamiento de tales bonos, se busque fidelizar a los trabajadores de los contratistas y, de esta manera, que estos cumplan sus labores de manera más eficiente, lo que redunda en beneficio de la recurrente.

Que sobre lo alegado por la Administración sobre que en el supuesto negado que los gastos reparados fueran causales por ser normales en el giro del negocio y/o porque no califican como liberalidades, al haberse verificado que no se acreditó su fehaciencia, debido a que no se demostró su forma de determinación y cálculo con documentación sustentatoria, no resulta válida su deducción para la determinación de la renta neta imponible; cabe indicar que ni la fehaciencia del gasto ni la determinación y cálculo de los bonos de reconocimiento, fueron motivo determinante del reparo, conforme se advierte del punto 5 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (folios 5888 a 5900), pues como se reitera, el reparo efectuado por la Administración se sustentó en considerar que los citados bonos no cumplían con el principio de causalidad y que, por contrario, calificaban como actos de liberalidad, por lo que no resultan pertinentes dichas alegaciones. En efecto, durante el procedimiento de fiscalización, no se aprecia que la Administración haya cuestionado la fehaciencia de los servicios prestados por los contratistas, esto es, la Administración no efectuó ninguna objeción respecto a los servicios recibidos por la recurrente; y por otra parte, en cuanto a la forma de determinación y cálculo de los bonos, cabe precisar que si bien en el valor impugnado se señala que los contratos no tienen ninguna cláusula en la que se establezca el monto del bono de reconocimiento (folio 5891), dicha mención fue efectuada por la Administración a fin de reforzar su argumento sobre que los bonos constituyen actos de liberalidad, pues en el párrafo en que se alude a dicha mención, se concluye con lo siguiente: "(...), en consecuencia el único que podía decidir el otorgamiento o no, de dicho Bono es lo cual confirma la existencia de arbitrariedad y su confirmación como acto de liberalidad".

Que finalmente, cabe indicar que mediante escrito presentado a este Tribunal el 25 de julio de 2022 (folios 8025 a 8036), la recurrente solicita que este Tribunal declare la nulidad de la Resolución N° 08723-9-2022 y que emita una nueva resolución en la que fundamente mejor su decisión de revocar el reparo por bonos de reconocimiento a contratistas. Al respecto, debe tenerse en consideración que este Tribunal ha emitido la presente resolución, a fin de dar cumplimiento a lo ordenado por el Poder Judicial, por lo que siendo así, este Tribunal debe ceñir su pronunciamiento a lo estrictamente dispuesto por el mandato judicial, por lo que no resultan atendibles las alegaciones formuladas por la recurrente en el referido escrito.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 24 de noviembre de 2016, en el extremo referido al reparo por bono de reconocimiento a contratistas, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
VA/DT/MO/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.