

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

TEMA: DEDUCCIÓN DEL GASTO RESPECTO A LOS REPAROS POR GRATIFICACIONES EXTRAORDINARIAS E INDEMNIZACIÓN POR RESOLUCIÓN DE CONTRATO SUJETO A MODALIDAD

SUMILLA: Resulta válido admitir que, en determinadas empresas, se generan diversos pagos como consecuencia de una oferta laboral, siendo que, en el caso particular, la empresa demandante, en aras de mejorar su productividad laboral, optó por ofrecer determinados pagos por concepto de oferta laboral, y así poder contratar profesionales capacitados que, a su vez, logren identificarse con los objetivos de la empresa; consecuentemente, dichos pagos constituyen un concepto remunerativo deducible, como requisito establecido en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por tanto, el reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad puede ser deducido al amparo de lo normado en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

PALABRAS CLAVE: reparos, gratificaciones extraordinarias, resolución de contrato sujetos a modalidad

Lima, veintitrés de octubre de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

VISTA

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante **Mckinsey & Company Inc. Perú - Sucursal del Perú** interpuso recurso de casación el catorce de abril de dos mil veintitrés (foja tres mil

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN Nº 13572-2023
LIMA

novecientos ochenta y dos del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (foja tres mil novecientos cincuenta y cuatro), que confirma la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número ocho, del veinticuatro de octubre de dos mil veintidós (foja tres mil seiscientos noventa y nueve), que declaró infundada la demanda.

Antecedentes

Demanda

Mediante escrito del ocho de junio de dos mil veintiuno (foja tres), la empresa McKinsey & Company Inc. Perú - Sucursal del Perú interpuso demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en la cual precisó el siguiente petitorio:

Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00807-3-2021, de la Resolución de Intendencia Nº 0150140012029, de la Resolución de Determinación Nº 0120030056286, relativa al impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, y de la Resolución de Multa Nº 0120020025463, emitida por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributaria y relativa al impuesto a la renta del dos mil once, en todos sus extremos, excepto en el apartado en que resolvió revocar la resolución de Intendencia respecto al reparo por bonificaciones regulares y bonificaciones por producción, altura, turno, entre otros, así como su multa vinculada.

¹ Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

Primera pretensión accesorio: Como consecuencia de amparar la pretensión principal, solicita que se reconozca el mayor saldo a favor sobre el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once.

Segunda pretensión accesorio: Como consecuencia de amparar la pretensión principal, solicita que se ordene a la autoridad tributaria y/o a cualquier funcionario que devuelva todos los montos pagados en virtud de los actos administrativos materia de demanda, que correspondan, más los intereses moratorios devengados y calculados a la fecha de devolución efectiva.

Pretensión subordinada a la pretensión principal: En el supuesto de que la pretensión principal sea declarada infundada, solicita se declare la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal y de la resolución de Intendencia, únicamente en el extremo en que confirmaron la Resolución de Multa N° 012-002-0025463, relativa al impuesto a la renta del ejercicio dos mil once.

Pretensión accesorio a la pretensión subordinada a la pretensión principal: Como consecuencia de ampararse la pretensión subordinada a la pretensión principal, se ordene a la autoridad tributaria y/o cualquier funcionario de esta que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de la resolución de multa señalada.

Los argumentos principales que sustentan la demanda son los siguientes:

- a) Como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la empresa demandante por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, la administración tributaria reparó el importe de tres millones ciento nueve mil cuatrocientos treinta y seis mil soles con cero céntimos (S/ 3'109,436.00), correspondiente a los pagos realizados a los trabajadores, que comprendió, entre otros conceptos, erogaciones tales como gratificaciones extraordinarias por el importe de trescientos sesenta

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

y tres mil setenta y ocho soles con cero céntimos (S/ 363,078.00), e indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, por el importe de ciento ochenta y siete mil ciento setenta y dos soles con cero céntimos (S/ 187,172.00).

- b) El sustento del reparo es que la empresa demandante no habría cumplido con presentar documentación que acredite el cumplimiento del criterio de generalidad con relación a las erogaciones por gratificaciones extraordinarias e indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, ni tampoco el cumplimiento del principio de causalidad respecto a todos los conceptos materia de reparo.
- c) En el anexo 1.5 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0056286, relativa al impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, en cuanto a las gratificaciones extraordinarias, la administración tributaria observó este concepto luego de señalar que la empresa demandante no presentó documentación que evidencie que estos gastos son causales y que además cumplieran el criterio de generalidad; y en cuanto a la indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, fue observado también luego de que la administración tributaria advirtiera que la empresa demandante no demostró que no son gastos causales y que no cumplen el criterio de generalidad. Los reparos fueron confirmados mediante Resolución de Intendencia N° 0150140012029, en la cual se reiteró que el motivo de los reparos se debe a que no se habría cumplido con acreditar la causalidad del gasto, y que dicha erogación tampoco cumpliría el criterio de generalidad. La parte demandante interpuso recurso de apelación contra dicha resolución, por lo que el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento confirmando los reparos aludidos, señalando en cuanto a las gratificaciones extraordinarias que la empresa demandante no acreditó la generalidad del gasto incurrido, de conformidad a lo establecido en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, advierte la demandante que el Tribunal

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

Fiscal únicamente se justifica en la falta de acreditación del criterio de generalidad, no sobre la causalidad del gasto, como fue acotado por la administración tributaria en la resolución de Intendencia. En ese sentido, al no versar el motivo de la confirmación del reparo por observación alguna al principio de causalidad, el mismo debe darse por reconocido y satisfecho por el Tribunal Fiscal. Asimismo, el Tribunal Fiscal, en cuanto a la indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, decidió confirmar el reparo, luego de advertir que la empresa demandante no presentó documentos que, en cuanto a la señora Catherine Valente Azurza, acredite que, con motivo del cese, la empresa demandante haya efectuado los pagos, y respecto al señor Carlos Zuzunaga, acredite que el pago resultaba causal.

Contestación de demanda de la SUNAT

La codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda el doce de julio de dos mil veintiuno (foja doscientos doce). En dicho escrito, se fundamenta lo siguiente:

- a) Si bien la demandante presentó en instancia de reclamación mediante escrito ampliatorio del catorce de abril de dos mil quince, diversos medios probatorios en relación con las operaciones observadas, no acreditó estar incurso en la excepción que señala el citado artículo 141, motivo por el cual se acredita plenamente que la administración tributaria actuó con arreglo a ley al no admitir los mencionados medios probatorios, por lo que se debe desestimar lo alegado por la demandante en este extremo de su demanda.
- b) En cuanto al criterio de generalidad del gasto aplicable al inciso I del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Tribunal Fiscal en las Resoluciones de números 1752-1-2006, 898-4-2008, 04113-3-2018, entre otras, ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

función del beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y dentro de esta perspectiva bien podría ocurrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

- c) Las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral, tales como gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros, son liberalidades, por cuanto carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción.

Contestación de demanda por el Tribunal Fiscal

El Ministerio de Economía y Finanzas, mediante su Procuraduría Pública, en representación judicial del Tribunal Fiscal, contesta la demanda el catorce de julio de dos mil veintiuno (foja doscientos treinta y ocho). En dicho escrito, se fundamenta lo siguiente:

- a) Contrariamente a lo señalado por la demandante, alega que el motivo determinante del reparo se fundamentó en la falta de acreditación del criterio de generalidad en el otorgamiento de las gratificaciones extraordinarias materia de acotación. Señala que tanto la administración como el Tribunal Fiscal mantuvieron el reparo, toda vez que la demandante no desvirtuó el reparo al no acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad que forma parte del principio de causalidad recogido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que debe cumplirse respecto de los gastos de naturaleza laboral.
- b) Es insubsistente el argumento según el cual la empresa demandante pretende sustentar que los gastos acotados resultan deducibles de acuerdo a lo previsto por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

a la Renta, referido a aquellos gastos o costos que constituyan rentas de segunda, cuarta o quinta categoría para su perceptor.

Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia contenida en la resolución número ocho, del veinticuatro de octubre de dos mil veintidós (foja tres mil seiscientos noventa y nueve), el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró **infundada** la demanda. El Juzgado sustentó su decisión en los siguientes fundamentos:

- a) De acuerdo a la revisión de la documentación obrante en el expediente administrativo, se observa que los trabajadores de la demandante recibieron un monto adicional a sus remuneraciones ordinarias en el ejercicio dos mil once; en las boletas de pago, la demandante usó la denominación “gratificaciones extraordinarias”. Estos pagos se otorgaron por única vez, como lo ha señalado la misma demandante y el motivo fue la oferta laboral que se hizo a los profesionales para que firmen contrato con la empresa demandante. Es decir que los denominados pagos tipo *sign on bonus* pueden considerarse como un incentivo abonado a los profesionales para que acepten integrar y ser parte de la empresa demandante. Es por ello que, en los términos y condiciones de la propuesta, se indicó que los pagos se realizarían luego de la aceptación escrita de la oferta y después de la culminación exitosa de la verificación de los antecedentes. En tal sentido, se observa que los pagos denominados como gratificaciones extraordinarias no fueron entregados en virtud del vínculo laboral entre la demandante y algunos de sus trabajadores, puesto que, al momento de efectuarse el acuerdo entre ambos, el vínculo laboral no existía; por el contrario, su otorgamiento guarda mayor relación con un estímulo, otorgado de manera extraordinaria por la demandante a los que serían sus futuros trabajadores y como una

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

forma de atraerlos a su empresa, y no como producto de su trabajo en la empresa a consecuencia del vínculo laboral.

- b)** Se advierte que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00807-3-2021 no adolece de causales de nulidad según lo establecido por el artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, por lo que la pretensión subordinada a la pretensión principal de nulidad debe ser desestimada. Asimismo, y como consecuencia de lo anterior, su pretensión accesorio debe desestimarse al seguir la misma suerte que la pretensión principal, según lo dispuesto por el artículo 87 del Código Procesal Civil.

Sentencia de vista

Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés (foja tres mil novecientos cincuenta y cuatro), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima **confirmó** la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda.

El colegiado superior sustentó su decisión en los siguientes fundamentos:

- a)** Teniendo en cuenta lo argumentado por la empresa actora, así como del contenido y análisis en conjunto de los documentos pertinentes, la empresa actora precisó que las gratificaciones extraordinarias o *sign on bonus*, fueron ofrecidos solo a las personas que cursaron estudios en el extranjero, con el fin de atraer profesionales de labor y calificación técnica sobresaliente, y se otorgaron en una sola oportunidad. Siendo así, en lo que concierne al concepto remuneración bajo el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que las aludidas gratificaciones extraordinarias no se ajustan a lo preceptuado en la norma

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

acotada. Además, el colegiado superior enfatiza que no resulta suficiente con el vínculo laboral que la recurrente afirma para aceptar dicho gasto como deducible, sino que debe darse en el normal desarrollo como una retribución a la prestación de servicios. Por consiguiente, tal reparo será analizado en el contexto del inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, según lo reparado por la administración tributaria.

- b)** Se evidencia que el *a quo*, al momento de expedir sentencia, sí analizó los argumentos formulados por la empresa accionante en la demanda y ha valorado los medios probatorios ofrecidos, desvirtuándolos con la fundamentación expuesta. Se ha expedido un pronunciamiento con motivación adecuada, suficiente y congruente sobre el fondo de la controversia. Reitera que la empresa apelante debe aportar todos los medios probatorios orientados a desvirtuar los reparos en cuestión, máxime si está en mejor posición de probar la realidad de sus operaciones y, en virtud de lo previsto en el numeral 5 del artículo 87 del Código Tributario, se encuentra obligada a presentar o exhibir, entre otros, documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; todo lo cual lleva a desestimar la apelación interpuesta.
- c)** De conformidad con el inciso I) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal. Asimismo, el último párrafo del anotado artículo dispone que, “para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo [...]”. En el presente caso, la recurrente no acreditó la causalidad de pago, en particular la generalidad, respecto de gratificaciones extraordinarias, así como a

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, en el periodo dos mil once, por lo que al haber incumplido lo dispuesto en el inciso I) y el último párrafo del artículo 37 de la anotada ley, los gastos en que se incurrió son un acto de liberalidad de la demandante, por lo que debe desestimarse la demanda.

Causales procedentes del recurso de casación

Mediante auto de calificación del quince de agosto de dos mil veintitrés (foja trescientos cinco del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró la procedencia del recurso de casación interpuesto por la demandante McKinsey & Company Inc. Perú - Sucursal del Perú, conforme al siguiente detalle:

Respecto al reparo denominado "gratificaciones extraordinarias" (sign on bonus)

1.-Inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; el numeral 6 del artículo 50 y el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil

La recurrente sostiene que la Sala Superior ha incurrido en motivación incongruente al centrar el debate de la controversia en el análisis de la aplicación del literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e incumplió con realizar un análisis debido sobre la aplicación del literal v) del citado artículo que fue solicitado expresamente por la compañía. La deducibilidad del sign-on bonus está sujeta básicamente a lo que establece el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que los mismos se realizaron en el marco de la oferta de trabajo asumida.

[...]

La Sala Superior incurrió en una falta de motivación interna e incoherencia lógica al momento de pronunciarse sobre las pruebas aportadas por el reparo sign on bonus, ya que realizó un listado de las pruebas presentadas por la empresa demandante que acreditan su carácter remunerativo al amparo del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, sin más fundamentación que la propia afirmación, determina que el análisis del reparo será realizado en virtud del inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Respecto al reparo denominado "Indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad"

2.-Inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; el numeral 6 del artículo 50 y el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil.

La recurrente señala que la sentencia de vista incurre en una motivación incongruente o confusa en su narración, puesto que señala que se ha vulnerado el criterio de causalidad, en particular, de generalidad (siendo esto una contradicción), evidenciándose una motivación confusa en cuanto a que la generalidad no es un requisito que se deriva de la causalidad, máxime si la causalidad estuvo sumamente probada, pues todas las deducciones realizadas son al amparo de un vínculo laboral.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN Nº 13572-2023
LIMA

Señala que la sentencia de vista incurre en una motivación aparente, puesto que no señala en qué sentido el presente reparo no cumple con el tenor del literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

[...]

Respecto al reparo denominado "gratificaciones extraordinarias" (sign on bonus)

3.-Interpretación errónea del literal v del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta

La recurrente sostiene que la Sala Superior interpretó erróneamente el literal v del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y, en consecuencia, inaplicó el mismo al caso de la compañía que, a su vez, inaplicó el inciso a del artículo 340 de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicó el artículo 6 del Decreto Legislativo número 728, puesto que los sign-on bonus tienen carácter remunerativo por haber sido entregados como parte del vínculo contractual del trabajo.

La sentencia de vista desconoce que la entrega de los sign-on bonus no fueron a título de liberalidad, sino producto de una obligación contractual que tiene como origen un vínculo laboral entre un determinado profesional y la compañía, por consiguiente, forma parte de la remuneración del trabajador; desconocimiento que generó la inaplicación al caso en concreto del literal v del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que permeabilizan su deducción; así como se desconoce e inaplican los alcances del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 del Decreto Legislativo número 728, al excluir a los sign-on bonus como aquellos que constituyen o forman parte de la renta de quinta categoría.

4.-Interpretación errónea del literal l y el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La Sala Superior interpretó erróneamente el literal l y el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y lo aplica indebidamente al caso, con lo cual vulnera, a su vez, el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, en cuanto los sign-on bonus fueron entregados en razón de las condiciones especiales de los trabajadores.

La Sala Superior, además de concluir que el reparo por sign-on bonus no cumple con el principio de causalidad (además, sin brindar las razones de dicha afirmación), determina también que no se cumpliría con el principio de generalidad, en la medida que los sign-on bonus no habrían sido repartidos a la totalidad de las personas en los diversos niveles y zonas de la compañía.

[...]

Finalmente, en la Casación 25967-2018 Lima, al momento de realizar la interpretación del literal l del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, refiere que existen otros gastos (sujetos a deducción) que pueden darse en virtud al vínculo laboral, donde expresamente se indica que "puedan ser producto de los pactos realizados por ese vínculo laboral entre empleador y empleado".

5.-Vulneración de la garantía constitucional de la igualdad contenida en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú.

El razonamiento de la sentencia de vista vulnera la garantía constitucional de la igualdad contenida en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, así, la Sala Superior señala que el beneficio del sign on bonus no es otorgado a la totalidad del personal, sin embargo, la sentencia de vista desconoce que dicho beneficio -mal llamado gratificación extraordinaria- no puede ser otorgado a todos, sino solo a aquellos profesionales especializados a quienes se les brindó dicha oferta laboral. Asimismo, la Sala Superior convalidó el hecho de que, sobre el asunto de litis, existe un criterio jurisprudencial radicalmente opuesto por parte de una misma Sala del Tribunal Fiscal, esto es, entre la Resolución del Tribunal Fiscal número 1014-3-2004 y 807-3-2021, sin que exista fundamento del cambio de criterio.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN Nº 13572-2023
LIMA

6.-Aplicación indebida del literal d del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que la indemnización entregada no es una liberalidad por parte de la compañía, sino que es parte del acuerdo con sus colaboradores.

La entrega de las contraprestaciones remunerativas por concepto de sign-on bonus no fueron en mérito a una liberalidad de la compañía (como describe la norma del literal d del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta), sino estrictamente a una oferta laboral, la cual, una vez concretizada, se encontraba en la obligación de cumplir.

7.-Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil al no valorar todos los medios probatorios ofrecidos por la compañía que acreditan el cumplimiento de la causalidad de los gastos reparados por concepto de sign-on bonus.

La compañía presentó diversos medios probatorios relacionados a la acreditación de la causalidad del sign-on bonus, entre ellos: a) cartas suscritas por los profesionales destacados; b) cuadro con nombres de los trabajadores que recibieron los importes; c) cuadro con el monto de los importes asignados; d) boletas de pago; e) certificado de retenciones de renta de quinta categoría y, f) carta dirigida a los profesionales destacados. Por consiguiente, si la Sala Superior hubiera reparado en realizar una valoración conjunta de ellos, hubiese determinado la viabilidad de la deducción.

8.-Inaplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio, puesto que de no resultar suficientes los medios probatorios, tuvo la obligación de cruzar información porque cuenta con los medios para tal fin.

A pesar de que a lo largo del procedimiento contencioso tributario la compañía acreditó la deducción del gasto (sign-on bonus) con diversos medios probatorios, no obstante a lo anterior, se concluyó en etapa administrativa que los medios probatorios aportados por la compañía eran insuficientes, claudicando así en la observancia de los principios de verdad material e impulso de oficio pues, si los mismos eran insuficientes, se encontraba en la completa obligación de poder realizar o solicitar "cruce de información", a fin de llegar a esa verdad material, situación la cual fue finalmente avalada por la Sala Superior.

Respecto al reparo denominado "Indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad"

9.-Interpretación errónea del último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que en el presente proceso sí existe generalidad respecto de las personas a las que se les entregó la indemnización.

La Sala Superior desconoce que la indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad se dio únicamente a los trabajadores con los que se acordó dicho pago al momento de retirarse de la empresa y que, además, cumpliesen con el objetivo descrito de las políticas internas de la compañía, esto es, referidas a las "políticas de promoción del empleo" [...]

[...] sí se llegaba a configurar el principio de generalidad respecto de las personas que se le otorgó la indemnización.

10.-Interpretación errónea del literal I artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que la compañía entregó la indemnización a aquellos colaboradores con los que se acordó y configuraban su política de promoción del empleo.

La recurrente señala que además que la Sala Superior no ha cumplido con brindar un concepto interpretativo claro del literal I del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que permita ser identificado como criterio jurisprudencial, más por el contrario, limitándose a sindicar la no configuración de los criterios de causalidad y generalidad, se debe de tener en claro que el citado literal del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, permite que todo pago realizado en virtud al vínculo laboral y con motivo del cese del empleado, puedan ser sujetos de deducción, situación de hecho el cual claramente se ha configurado en el caso de autos, al haberse otorgado una "indemnización por resolución de contrato",

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN Nº 13572-2023
LIMA

producto del cese de un vínculo laboral. Hecho que se encuentra claramente permitido en aplicación de la sentencia casatoria Nº 25967-2018 que determina que "existen otros gastos que pueden darse (por ende, ser deducidos) en virtud del vínculo laboral", los cuales además puedan ser producto de los pactos realizados por ese vínculo laboral entre empleador y empleado.

11.-Aplicación indebida del literal d del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta puesto que la indemnización entregada no es una liberalidad por parte de la compañía, sino que es parte del acuerdo con sus colaboradores.

La Sala Superior no ha tomado en consideración que la indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, se trata de un importe asignado (obligado a pagar, siempre que se configure el supuesto de las políticas internas de la compañía) con ocasión a la resolución de un contrato laboral en favor del saliente empleado y, por tanto, bajo ningún concepto puedan encajar dentro del concepto de una mera liberalidad (no sujeto a vinculación) que describe el literal d del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

12.-Inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil al no valorar todos los medios probatorios ofrecidos por la compañía.

A efectos de acreditar la deducibilidad de las indemnizaciones otorgadas a los trabajadores por resolución de contrato sujeto a modalidad, la compañía adjuntó los siguientes medios probatorios: a) boletas de pago; b) cuadro con los cargos de los trabajadores; c) políticas de promoción de empleo; d) convenio de extinción de la relación laboral por mutuo disenso; e) acuerdo entre la compañías y trabajadores; f) liquidación de beneficios sociales; g) relación de trabajadores que recibieron indemnización por cese. Situación que no fue advertida por la Sala Superior, pues de la valoración conjunta de los medios probatorios, se aprecia la causalidad y que se cumple con el criterio de generalidad en cuanto solo fue otorgada dicha indemnización a aquellos empleados salientes que cumplieran con el requisito de las políticas internas de la compañía.

13.-Inaplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio.

La Sala Superior inaplicó los principios de verdad material e impulso de oficio, puesto que de no haber resultado suficientes los medios probatorios, tuvo los medios para cruzar información. Se han vulnerado estos principios toda vez que la Sala Superior no agotó todos los medios necesarios para comprobar si el reparo a la deducción de los gastos por concepto de indemnización de contrato devengados en el ejercicio dos mil once, era correcto o no, máxime si la compañía presentó suficientes medios probatorios que acreditaban la viabilidad de dicha deducción.

Respecto a la multa interpuesta

14.-Inaplicación del principio de retroactividad benigna.

La Sala Superior ha inaplicado el principio de retroactividad benigna, en la medida que la administración tributaria imputó a la compañía la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por un aumento indebido de saldo a favor, aplicando la sanción que regía antes de la entrada en vigencia de la modificación incorporada con el Decreto Legislativo número 1311, que ya no contempla este tipo de infracciones. La compañía, en su declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once (2011), declaró saldo a favor, el cual fue redeterminado por la administración tributaria imponiéndosele así una multa por dicha redeterminación.
[...]

15.-Vulneración del artículo 234 de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

Refiere que la Sala Superior vulneró la norma invocada al no haber tomado en consideración que la resolución de multa fue emitida sin haber seguido un procedimiento administrativo sancionador previo. [...]

CONSIDERANDOS

PRIMERO. El recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. Por tanto, no basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

1.2. La labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación verificar y cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la

² HITTERS, Juan Carlos. (2002) *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

SEGUNDO. Marco referencial de los hechos generados en sede administrativa, fijados por las instancias de mérito

En línea con la actuación jurisdiccional fijada por esta Sala Suprema, tenemos que las instancias de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones que se desprenden del expediente administrativo y que tienen relación con la materia controvertida, las siguientes:

³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

2.1. Mediante Carta N° 130011422280-01 SUNAT y el Requerimiento N° 0221130001145, la administración inició a la demandante un procedimiento de fiscalización definitiva del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once.

2.2. Posteriormente, la administración reparó la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, entre otros, respecto al gasto deducido por la demandante por pagos realizados a trabajadores, que comprendían los siguientes conceptos: **i)** bonificaciones regulares por el monto de dos millones ciento diecinueve mil setecientos treinta y un soles con cero céntimos (S/ 2'119,731.00); **ii)** bonificaciones por producción, altura, turno, entre otros, por el monto de cuatrocientos treinta y nueve mil cuatrocientos cincuenta y cinco soles con cero céntimos (S/ 439,455.00); **iii)** gratificaciones extraordinarias por el importe de trescientos sesenta y tres mil setenta y ocho soles con cero céntimos (S/ 363,078.00); y **iv)** indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad por el importe de ciento ochenta y siete mil ciento setenta y dos soles con cero céntimos (S/ 187,172.00)⁴. En ese sentido, emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0056286 y la Resolución de Multa N° 012-002-0025463 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

2.3. Respecto a ello, la demandante interpuso recurso de reclamación contra las citadas resoluciones; sin embargo, fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140012029, del veintiocho de agosto de dos mil quince.

2.4. Contra los alcances de la resolución de Intendencia, la demandante interpuso recurso de apelación. El Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N° 00807-3-2021, del veintidós de enero de dos mil veintiuno, revocó la

⁴ Los puntos i) y ii) fueron amparados en instancia administrativa por el Tribunal Fiscal; sin embargo, en instancia judicial están en discusión los puntos iii) y iv).

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

Resolución de Intendencia N° 0150140012029, del veintiocho de agosto de dos mil quince, en el extremo del reparo por bonificaciones regulares y bonificaciones por la producción, altura, turno, etc., y la multa vinculada; y la confirmó en lo demás que contiene.

TERCERO. Delimitación de la controversia

3.1. En el recurso de casación objeto de análisis se han formulado infracciones normativas de carácter procesal (error *in procedendo*) e infracciones normativas de carácter material (error *in iudicando*); por tanto, corresponde, en primer término, que esta Sala Suprema emita pronunciamiento respecto a las denuncias de carácter procesal, toda vez que, de ser estimadas, carecería de objeto pronunciarse sobre las otras causales. Solo en caso se desestimen las infracciones normativas de carácter procesal, se analizarán las de carácter material.

3.2. Asimismo, se precisa que, para el análisis de las infracciones normativas declaradas procedentes, se entenderán de la siguiente forma:

- La primera infracción normativa, como literal a).
- La segunda infracción normativa, como literal b).
- La tercera infracción normativa, como literal c).
- La cuarta infracción normativa, como literal d).
- La quinta infracción normativa, como literal e).
- La sexta infracción normativa, como literal f).
- La séptima infracción normativa, como literal g).
- La octava infracción normativa, como literal h).
- La novena infracción normativa, como literal i).
- La décima infracción normativa, como literal j).
- La décimo primera infracción normativa, como literal k).
- La décimo segunda infracción normativa, como literal l).
- La décimo tercera infracción normativa, como literal m).

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

- La décimo cuarta infracción normativa, como literal n).
- La décimo quinta infracción normativa, como literal o).

CUARTO. Análisis de las causales de casación de naturaleza procesal

4.1. La recurrente denuncia la infracción normativa de diversos artículos que regulan el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales y el derecho al debido proceso y tutela jurisdiccional **(literales a y b)**, alegando principalmente que la sentencia de vista vulnera el derecho al debido proceso y el principio de congruencia procesal en torno al reparo denominado gratificaciones extraordinarias (*sign on bonus*) y en cuanto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad. Así, respecto al primer reparo, sostiene que la Sala Superior no cumplió con analizar debidamente los alcances del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aun cuando el mismo fue invocado por la empresa demandante; en tanto que, respecto al segundo reparo, sostiene que la Sala Superior violentó el criterio de causalidad, en particular de generalidad, lo cual constituye una contradicción; añade que la Sala Superior únicamente se dedica a precisar que corresponde evaluar el reparo bajo el literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y omite señalar el motivo por el que no sería aplicable el literal v) del citado artículo. Asimismo, en cuanto al reparo denominado gratificaciones extraordinarias, también denuncia la vulneración de la garantía constitucional de la igualdad, contenida en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú **(literal e)**, pues considera que la Sala Superior aplicó el criterio de generalidad de una forma completamente arbitraria, pretendiendo que un determinado beneficio deba haber sido aplicado a todas las personas que tienen vínculo laboral con la empresa demandante. Seguidamente, denuncia la inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil en cuanto al reparo denominado gratificaciones extraordinarias **(literal g)** y en cuanto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad **(literal l)**. El sustento de ambas infracciones radica en la incorrecta valoración de los

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

medios probatorios ofrecidos por la empresa demandante. Del mismo modo, denuncia la inaplicación de los principios de verdad material y de impulso de oficio tanto en el reparo denominado gratificaciones extraordinarias (**literal h**) como en el reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad (**literal m**), pues la recurrente considera que, de no ser suficientes los medios probatorios que fueron ofrecidos por la empresa demandante, la administración se encontraba obligada a cruzar información a efectos de acceder a los mismos. Finalmente, respecto a la multa interpuesta, denuncia la inaplicación del principio de retroactividad benigna (**literal n**) y la vulneración del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444 (**literal o**), a efectos de sustentar la retroactividad benigna. Sostiene que la administración tributaria imputó a la demandante la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, aplicando la sanción que regía antes de la entrada en vigencia de la modificación incorporada con el Decreto Legislativo N° 1311, el mismo que ya no contempla este tipo de infracción, en tanto que, en lo que concierne a la vulneración del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, alega que la Sala Superior omitió valorar que la resolución de multa fue emitida sin haber seguido un procedimiento administrativo sancionador previo.

Al respecto, corresponde analizar las causales procesales anteriormente descritas en la presente sentencia casatoria.

Inaplicación del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del numeral 6 del artículo 50 y del numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil, así como del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil

4.2. Resulta pertinente citar que la empresa recurrente, respecto al reparo denominado gratificaciones extraordinarias (*sign on bonus*) y el reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, sostiene que, con ellos, se inaplicó lo previsto en el numeral 5 del artículo 139 de

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

la Constitución Política del Estado, el numeral 6 del artículo 50 y el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal (vulneración a la debida motivación de las resoluciones), así como el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil.

4.3. El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales está regulado en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, conforme al siguiente texto:

Constitución Política del Perú de 1993

Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

[...]

4.4. En este sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú⁵, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento, o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluyendo el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas.

4.5. El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la

⁵ **Constitución Política del Perú**

Artículo 139°.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal.

4.6. El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental⁶, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁷ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS⁸, que prevé lo siguiente:

Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

De la misma forma, el Código Procesal Civil establece, en el inciso 3 de su artículo 122, que las resoluciones contienen:

[...]

3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado;

[...].

[Énfasis nuestro]

⁶ **Constitución Política del Perú**

Artículo 139°.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

⁷ **Código Procesal Civil**

Artículo 122°: Las resoluciones contienen: [...] **3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.**

⁸ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

Artículo 12°: *Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan.*

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

Lo anterior concuerda con lo previsto en el inciso 6 del artículo 50 del citado código, que está referido al deber que tiene el juez de: “[...] 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia. [...]”.

4.7. El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos:

- a)** Falta de motivación propiamente dicha: cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico.
- b)** Motivación aparente: cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente y se sustente en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso.
- c)** Motivación insuficiente: cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, cuando el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura.
- d)** Motivación defectuosa en sentido estricto: cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otras que suponen la omisión de los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

Así, es pertinente anotar que esta Sala Suprema entiende que la idea de motivación no alude a una justificación profusa, abundante o retórica, sino a la

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

exigencia de un mínimo de motivación congruente, en cuya *ratio decidendi* puedan observarse las razones por las que la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente.

4.8. En el sentido descrito, se tiene que la **observancia del principio de congruencia implica** que en toda resolución judicial exista **i)** coherencia entre lo peticionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (congruencia externa), y **ii)** armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la Sentencia N° 1230-2003-PCH/TC.

4.9. Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva).

4.10. Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas.

Sobre la motivación incongruente de la sentencia de vista

4.11. Mediante las infracciones normativas detalladas en los **literales a) y b)**, corresponde advertir que la empresa demandante denuncia la infracción normativa de diversos artículos que regulan el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales.

En torno al reparo denominado gratificaciones extraordinarias (*sign on bonus*), señala que la sentencia de vista no cumplió con su deber de realizar una debida motivación, toda vez que sustentó la construcción de su premisa fáctica, vinculada a la errada aplicación del literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en un hecho falso, por lo que, de haber tenido un correcto cuidado en cuanto a la construcción de las premisas fácticas, habría acreditado que la empresa demandante sí cumplió desde el inicio con demostrar el carácter remunerativo de los *sign on bonus*.

Respecto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, refiere que la sentencia de vista no cumplió con su deber de realizar una debida motivación, toda vez que, en cuanto a la narración de sus fundamentos, es confusa e incongruente, y afirma la no configuración del criterio de causalidad; con ello se vulnera el criterio de generalidad, como si el criterio de causalidad, que no ha sido materia de cuestionamiento por parte del Tribunal Fiscal, implicase la conculcación de aquel otro criterio. Señala también que la Sala Superior no señala en qué sentido el presente reparo no cumple con lo descrito en el literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.12. En este orden de ideas, en atención a los cuestionamientos realizados por la empresa demandante, se advierte que el colegiado superior ha efectuado una valoración conjunta y razonada de las pruebas actuadas en sede administrativa. Así, en cuanto a los dos reparos, la Sala Superior desde el considerando

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

séptimo hasta el considerando décimo cuarto de la sentencia de vista desarrolla los motivos por cuales consideró que no se lograba validar que las gratificaciones extraordinarias hayan sido concedidas respetando el principio de generalidad, lo cual, a criterio del colegiado integrante de la Sala Superior, trajo consigo el incumplimiento de lo dispuesto en el inciso I) y el último párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, respecto al concepto reparado denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, expuso los motivos por los cuales consideraba que dicho concepto debía de analizarse en virtud a lo establecido en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.13 En este orden de ideas, en atención a los cuestionamientos realizados por la recurrente, se advierte que el colegiado superior ha efectuado una valoración conjunta y razonada de las pruebas actuadas en sede administrativa, conforme se verifica del considerando séptimo en adelante de la sentencia de vista. Asimismo, se advierte que ha efectuado el análisis de la normativa aplicable al caso en particular y ha cumplido con determinar los motivos por los cuales considera que los reparos fueron debidamente impuestos a la empresa demandante. Finalmente, ha desarrollado el análisis respectivo sobre la interpretación del inciso I) y el último párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.14 En ese sentido, se evidencia, de la revisión de la sentencia de vista y en mérito al sustento esbozado por la parte recurrente sobre la causal procesal denunciada, que no se evidencia el vicio de motivación postulado, puesto que la Sala Superior expuso las razones en las cuales sustenta su decisión, no solo teniendo en cuenta lo actuado a nivel administrativo, sino también los agravios presentados en los recursos de apelación presentados contra la sentencia de primera instancia.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

4.15 Por lo tanto, esta Sala Suprema advierte que la decisión adoptada por la Sala Superior se ha ceñido a lo aportado y probado en el proceso, de manera que dicho fallo no puede ser cuestionado por ausencia o defecto en la motivación ni por falta de congruencia entre lo fundamentado y la decisión final que adoptó el colegiado, en tanto se ha cumplido con analizar las pruebas ofrecidas y con precisar la norma que le permite asumir un criterio interpretativo en el que sustenta su *ratio decidendi*. Asimismo, se verifica que las partes procesales han podido ejercer su derecho de defensa durante todo el proceso; en consecuencia, un parecer o criterio distinto al que ha quedado establecido, no puede ser causal para cuestionar la motivación. Además, no se advierte la existencia de vicio alguno durante el trámite del proceso que atente contra las garantías procesales constitucionales.

4.16 En consecuencia, la sentencia de vista cumplió la protección y la exigencia constitucional que permite a los justiciables defenderse adecuadamente, porque expuso los fundamentos fácticos y jurídicos que justificaron su decisión. Por ello, los cuestionamientos realizados por la parte recurrente no pueden ser analizados bajo causales de naturaleza procesal, como es intención de la empresa demandante, cuando, sobre el reparo denominado gratificaciones extraordinarias, alega que la Sala Superior en forma errada centró el debate de la controversia en el análisis de aplicación del literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e incumplió con realizar debidamente la aplicación del literal v) del citado artículo; y, respecto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, cuestionó que la Sala Superior no señaló en qué sentido el reparo no cumplía con lo establecido en el literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, esto constituye en puridad un cuestionamiento del fondo de la controversia, para lo cual resulta necesario efectuar el análisis de las causales materiales formuladas por la recurrente. Siendo ello así y al no ser posible analizar la totalidad de los fundamentos formulados por la recurrente bajo las causales procesales que

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

invocan, **las causales referidas a la vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del numeral 6 del artículo 50 y del numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil, devienen infundadas (literales a y b)**

4.17. Continuando el análisis casatorio, en cuanto a la infracción de naturaleza procesal contemplada en el **literal e)** de la presente ejecutoria suprema, esto es, la vulneración de la garantía constitucional de la igualdad contenida en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, la empresa demandante sostiene que en el supuesto negado de que se considere que a la empresa demandante le resultaba aplicable lo establecido en el literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se vulnera el principio de igualdad, ya que la forma en la cual es planteado dicho literal da a entender que deberá darse el mismo beneficio a todos los trabajadores. Sostiene que, aun con la exigencia contenida en el literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Sala Superior vulneró el principio de igualdad, por cuanto no trató igual a los iguales, ni de modo diferente a los que son diferentes.

4.18. Con relación a ello, cabe advertir que los argumentos en virtud de los cuales pretende sustentar la infracción descrita en el literal e) no pueden ser analizados bajo causales de naturaleza procesal, como es intención de la recurrente, por cuanto aluden a la valoración de lo estipulado en el literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual a su vez también ha sido admitido como causal de procedencia (literal d del auto de procedencia). A todo ello se suma el hecho de que la parte demandante, al momento de formular el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, no invocó los alcances de lo establecido en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú. Por ello, **se desestima la causal casatoria de naturaleza procesal correspondiente a la infracción normativa por vulneración de la garantía constitucional de la igualdad, contenida en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú (literal e).**

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

4.19. Seguidamente, corresponde emitir un pronunciamiento respecto a la infracción normativa de inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil. Al respecto, se observa que la citada infracción ha sido formulada y admitida, tanto sobre el reparo denominado gratificaciones extraordinarias (**literal g**) como sobre el reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad (**literal l**). Así, en cuanto al reparo denominado gratificaciones extraordinarias, la demandante señala que no se ha cumplido con valorar los medios probatorios ofrecidos ella, conducentes a acreditar el cumplimiento de la causalidad de los gastos reparados por concepto de *sign on bonus*, en tanto que, respecto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, sostiene que la Sala Superior omitió valorar los medios probatorios ofrecidos por la demandante a efectos de emitir un pronunciamiento válido respecto a los criterios de causalidad y generalidad.

En ese mismo sentido, se advierte que la empresa demandante al momento de postular la infracción normativa h), referente a la inaplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio en torno al reparo denominado gratificaciones extraordinarias, sostiene que, en caso no resultaran suficientes los medios probatorios ofrecidos, la administración tributaria se encontraba obligada a cruzar información toda vez que cuenta con los mecanismos para tal fin, ese mismo argumento fue expuesto al momento de sustentar la infracción normativa n), referente a la inaplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio en cuanto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad.

Del tenor de lo expuesto, se advierte que los argumentos expuestos al momento de fundamentar las infracciones normativas g), h), l) y m) versan sobre la discrepancia con el criterio valorativo empleado con la finalidad de analizar las pruebas presentadas en el procedimiento administrativo y el proceso judicial. En consecuencia y acorde al principio de economía procesal, corresponde emitir un pronunciamiento conjunto respecto a las infracciones normativas antes señaladas.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

4.20. En cuanto al reparo denominado gratificaciones extraordinarias, respecto de la inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil, la recurrente sostiene que cumplió con presentar los siguientes documentos:

- Cartas suscritas por los profesionales destacados
- Cartas dirigidas a los profesionales destacados
- Certificados de retenciones de quinta categoría
- Boletas de pago
- Cuadro con el monto de los importes asignados
- Cuadro con los nombres de los trabajadores que recibieron los importes.

En tanto que, respecto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, en cuanto a la inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil, destaca que cumplió con presentar determinados medios probatorios por medio de los cuales lograba demostrar la efectiva entrega de los montos que fueron retribuidos como remuneración a los trabajadores en el marco de las políticas establecidas por la empresa demandante. Las pruebas presentadas fueron las siguientes:

- Política de promoción de empleo
- Convenio de extinción de la relación laboral por mutuo disenso
- Acuerdo entre la empresa demandante y Catherine Valente Azurza, que tiene como fecha diecinueve de julio de dos mil once
- Liquidaciones de beneficios sociales
- Boletas de pago de los trabajadores de la recurrente cuyo cese ocurrió durante el ejercicio dos mil once.
- Relación de trabajadores que recibieron montos bajo el concepto de indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

4.21. Acorde a lo invocado, conviene citar los artículos a los cuales se ha aludido en las infracciones contenidas en los literales g), h), l) y m). Así, el artículo 197 del Código Procesal Civil regula:

Artículo 197.- Valoración de la prueba

Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión.

En cuanto a los principios de verdad material e impulso de oficio, si bien la empresa demandante cita los numerales 1.3 y 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por vulneración de los principios antes indicados, lo correcto era invocar el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, por ser la normativa vigente aplicable al caso en particular. Al respecto, cabe señalar que el principio de verdad material se encuentra previsto en el numeral 1.11 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece que la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley. Asimismo, con relación al principio de impulso de oficio, el numeral 1.3 del mismo dispositivo normativo determina que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

4.22. En virtud de las normas citadas y los argumentos que sustentan este extremo del recurso de casación, se concluye que el cuestionamiento principal se centra en la indebida valoración probatoria que la Sala Superior habría efectuado respecto a los medios probatorios que fueron ofrecidos por la empresa demandante; sin embargo, lo expuesto no posee asidero alguno, toda vez que, respecto al reparo denominado gratificaciones extraordinarias, los considerandos octavo y noveno de la sentencia de vista consignan y valoran los medios

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

probatorios a los cuales alude la parte recurrente. Asimismo, expone los motivos por los cuales la Sala Superior concluyó que las gratificaciones extraordinarias no logran ajustarse a lo normado en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Similar situación ocurre respecto a la inaplicación del artículo 197 del Código Procesal Civil. Al respecto, se observa que, en cuanto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad (literal l), los considerandos décimo tercero y décimo cuarto de la sentencia de vista permiten advertir que la Sala Superior cumplió con valorar los medios probatorios que fueron señalados por la empresa demandante.

4.23. Por otro lado, respecto a la inaplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio, se tiene que, tal como se ha descrito anteriormente, la citada infracción normativa fue denunciada por la recurrente respecto al reparo denominado gratificaciones extraordinarias (literal h) y al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad (literal n). Sustenta respecto a ambos reparos que, de considerar que los medios probatorios ofrecidos no eran suficientes, se debió cruzar información a efectos de acceder a los mismos. Al respecto, se advierte que la Sala Superior deslindó de la vulneración de los principios en comentario, luego de señalar en el considerando sexto de la sentencia de vista que la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos. En cuanto a ello, aun cuando lo afirmado por la Sala Superior no resulta argumento suficiente a efectos de desacreditar lo invocado por la empresa demandante en cuanto a la vulneración de los principios de verdad materia e impulso, este colegiado supremo considera que los principios descritos no son absolutos, siendo los contribuyentes quienes tienen el deber de mantener un nivel mínimo de elementos de prueba que acrediten su derecho. Por lo expuesto, aun cuando lo valorado en Sala Superior en este extremo no resulte un argumento contundente, ello tampoco genera la declaración de invalidez de la decisión adoptada por la Sala Superior. Así pues, cabe destacar que, respecto a los medios probatorios ofrecidos, la Sala Superior sí cumplió con expresar su

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

criterio valorativo respecto a tales documentos, independientemente de que él se encuentre acorde o no a los intereses jurídicos de la parte demandante. Por las razones esbozadas, se concluye que las causales casatorias detalladas en los **literales g), h), l) y m)** de la presente ejecutoria suprema devienen **infundadas**.

4.24. Continuando el análisis casatorio de las causales de naturaleza procesal, en cuanto a la multa interpuesta, la parte recurrente invocó la infracción normativa por inaplicación del principio de retroactividad benigna (**literal n**), así como la vulneración del artículo 234 de la Ley N° 27444 (**literal o**). En ese sentido, acorde a la naturaleza de las infracciones y tras establecerse que atañen a la sanción de multa que fuera interpuesta contra la demandante, corresponde emitir un pronunciamiento conjunto respecto a dichas infracciones. A efectos de acreditar la primera infracción descrita en el presente apartado, la empresa demandante sostuvo que la Sala Superior inaplicó el principio de retroactividad benigna, toda vez que la administración tributaria imputó a la empresa demandante la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por un aumento indebido de saldo a favor, aplicando la sanción que regía antes de la entrada en vigencia de la modificación incorporada con el Decreto Legislativo N° 1311, que ya no contempla este tipo de infracciones. Asimismo, sostiene que la empresa demandante, en su declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, declaró saldo a favor, el cual fue redeterminado por la administración tributaria, imponiéndosele así una multa por dicha redeterminación. Ahora bien, respecto a la vulneración del artículo 234 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, refiere la empresa demandante que la Sala Superior vulneró la norma invocada, al no haber tomado en consideración que la resolución de multa fue emitida sin haber seguido un procedimiento administrativo sancionador previo.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN Nº 13572-2023
LIMA

4.25. Al respecto, luego de remitirnos a valorar lo acotado por la Sala Superior en el décimo quinto considerando de la sentencia de vista, se tiene que prescribe lo siguiente:

DÉCIMO QUINTO.- *Respecto a la pretensión subordinada planteada en la demanda, referida a la nulidad de la Resolución de Multa Nº 012-002-00254634, la recurrente señala como agravio, que debía aplicarse la modificatoria introducida por la vigencia del Decreto Legislativo Nº 1311 en virtud al principio de retroactividad benigna. Para ello, el Decreto Legislativo Nº 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, reguló en su “Primera Disposición Complementaria Final” lo siguiente “Quedan extinguidas las sanciones de multa pendientes de pago ante la SUNAT por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario que hayan sido cometidas desde el 6 de febrero de 2004 hasta la fecha de publicación del presente decreto legislativo debido, total o parcialmente, a un error de transcripción en las declaraciones (...) Para efecto de lo dispuesto en la presente disposición se considera error de transcripción al incorrecto traslado de información de documentos fuentes, tales como libros y registros o comprobantes de pago, a una declaración, siendo posible de determinar el mencionado error de la simple observación de los documentos fuente pertinentes”.*

Del entendimiento a lo regulado en dicho precepto y de la observancia a los hechos del caso en concreto, se tiene que la Resolución de Multa Nº 012-002-0025463 es producto de los reparos efectuados por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y no a un error en la transcripción, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo Nº 1311, por lo que no procede amparar su agravio en este extremo.

De otro lado, refiere que se inaplicó el Artículo 234º de la LPAG, y se convalidó la emisión de la Resolución de Multa, desconociendo con ello, el marco legal establecido que regula las garantías que tiene todo administrado al ser sometido a un procedimiento sancionador. Ante dicho agravio, cabe precisar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, permite la aplicación supletoria de normas distintas a la tributarias solo en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen, por lo que al advertir que en el Código Tributario existen normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la Ley Nº 27444, por lo que no resulta atendible el agravio propuesto por este aspecto.

Por lo expuesto se desprende que en el caso de autos, no hallándose ningún motivo para realizar dicha aplicación supletoria, es bajo los alcances del artículo 165º del TUO del Código Tributario que las sanciones en materia tributaria se imponen de manera objetiva, esto es, que la Administración Tributaria prescindirá del elemento subjetivo (culpa o dolo) en la determinación de la configuración de la infracción tributaria, tal y conforme lo determinó la Administración Tributaria en el presente caso, con la emisión de la resolución de multa cuestionada. En ese sentido, corresponde también desestimar la pretensión subordinada a la pretensión principal de la demanda.

4.26. Luego de contrastar los argumentos acotados por la recurrente y ponderarlos con el criterio vertido por la Sala Superior y que ha sido descrito con anterioridad en la presente sentencia casatoria, se concluye que lo acotado por la recurrente no posee el debido sustento. Así, la Sala Superior ha cumplido con exponer y valorar los motivos por los cuales falla que los argumentos en virtud de los cuales concluyó que al presente caso en controversia no correspondía

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN Nº 13572-2023
LIMA

aplicarle el principio de retroactividad benigna invocado por la parte demandante, por cuanto, como bien sostuvo el colegiado integrante de la Sala Superior, la Resolución de Multa Nº 012-002-0025463 fue producto de los reparos efectuados por la administración al impuesto a la renta del ejercicio dos mil once, y no de un error en la transcripción, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo Nº 1311, y, por este motivo, no correspondía aplicarlo.

4.27. En cuanto a la vulneración del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, es pertinente precisar que en el ámbito tributario prima el principio de especialidad y será pertinente la aplicación de normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni desnaturalicen las tributarias, y supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los del derecho administrativo y los principios generales del derecho. Así, la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala lo siguiente:

NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO
En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Ahora bien, con relación a la infracción normativa por inaplicación del artículo 234 de la Ley Nº 27444, es pertinente precisar que el caso de autos se encuentra regulado bajo el marco normativo especial, esto es, por el Código Tributario, bajo los alcances del artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Así, la Resolución de Multa Nº 012-002-0025463 fue emitida como consecuencia de dicho procedimiento administrativo específico y no corresponde la aplicación del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, en virtud del principio de especialidad normativa, más aún cuando el Código Tributario regula la queja como medio para recurrir al Tribunal Fiscal frente a cualquier irregularidad presentada durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

Por lo expuesto, las causales normativas descritas en los **literales n) y o)** devienen **infundadas**.

QUINTO. Análisis de las causales de casación de naturaleza material

5.1. La recurrente en cuanto al reparo denominado gratificaciones extraordinarias (*sign on bonus*) denuncia la interpretación errónea del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (**literal c**), interpretación errónea del literal l y el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (**literal d**) y la aplicación indebida del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta (**literal f**); por su parte, respecto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, denuncia la interpretación errónea del último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (**literal i**), así como la interpretación errónea del literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (**literal j**) y la aplicación indebida del literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta (**literal k**). Acorde a ello y tras valorar que la totalidad de las causales de naturaleza material se relacionan estrechamente, corresponderá emitir un pronunciamiento conjunto en el posterior desarrollo de la presente sentencia casatoria.

5.2. En cuanto a la infracción normativa contenida en los **literales c), d) y f)**, la recurrente advierte que la Sala Superior determinó que los *sign on bonus* no se encuentran dentro del concepto de remuneración, cuyo pago determina que se esté ante un supuesto de vínculo laboral ordinario, como es el que regula el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y sin más concluye que los *sign on bonus* deberán ser analizados según lo dispuesto por el literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aún sin tomar en consideración que estos eran entregados en virtud del vínculo laboral que ostentaban los colaboradores con determinadas características y, razón por la cual, dicho bono no era idóneo ni se entregaba a todo el personal. En ese sentido, la controversia

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

consiste en determinar si el reparo denominado gratificaciones extraordinarias debe aplicarse acorde a lo establecido en el literal I) o en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

5.3. La sentencia de vista sostuvo que el reparo debía ser analizado en el contexto del inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como fue reparado por la misma administración tributaria. Por el contrario, la empresa demandante alega que los gastos por bonificaciones se clasifican en extraordinarios u ordinarios; así, serán extraordinarios si responden a un acto de liberalidad del empleador, en tanto que serán ordinarios siempre que tengan el carácter de obligatorios en virtud de una obligación legal, contractual (convenios con los trabajadores, por ejemplo) o que adquirieron dicha calidad por haber sido otorgadas por más de dos (02) ejercicios consecutivos.

En cuanto a los gastos deducibles, el literal I) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta preceptúa lo siguiente:

I) 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.

El literal v) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, por su parte, señala:

Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

La parte de los costos o gastos que constituyen para sus perceptores rentas de cuarta o quinta categoría y que es retenida para efectos del pago de aportes previsionales podrá deducirse en el ejercicio gravable a que corresponda cuando haya sido pagada al respectivo sistema previsional dentro del plazo señalado en el párrafo anterior.

5.4. El considerando décimo de la sentencia de vista sostuvo que, de la valoración conjunta de los medios probatorios, no resultaban suficientes a efectos de dar por cumplido el criterio de generalidad establecido en el último

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual refiere: “Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros”. Por su parte, la empresa demandante, en el recurso de casación presentado, ha destacado que los aportes de los *sign on bonus* asumidos por la empresa demandante se realizaron en el marco de ofertas de trabajo, las cuales obligaban a la empresa demandante a realizar dichos pagos, desvirtuando con ello la esencia de la liberalidad (la entrega libre de un patrimonio a favor de un tercero, sin que exista obligación alguna de llevarlo a cabo). Afirma también que debe entenderse que los *sign on bonus* son otorgados a favor de determinados trabajadores, tras ser aceptadas las ofertas laborales que se cursan a distintos profesionales destacados en determinada especialidad, es decir, cuando ya existe una relación del vínculo laboral; motivo por el cual —sostiene—, no se trata de una erogación desinteresada a favor de los trabajadores, por cuanto se trata de un importe asignado con ocasión de la aceptación de oferta laboral de un profesional destacado para laborar para la empresa demandante.

5.5. Por otro lado, la empresa demandante sostiene que la deducibilidad de los pagos efectuados a los trabajadores está sujeta a lo dispuesto en los incisos I) o v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, según se trate de un desembolso extraordinario u ordinario (o de carácter remunerativo). De esta manera, tratándose de pagos extraordinarios, resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Agrega que el artículo 37 ha dispuesto que estos desembolsos deberán cumplir con el criterio de generalidad para efectos de su deducción. Así, tratándose de los pagos ordinarios (o remunerativos), en cambio, resulta de aplicación solamente lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

Renta, que dice que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

5.6. Pues bien. En cuanto a lo precedentemente expuesto, se tiene que el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta alude a la oportunidad de deducción por aquellos gastos o costos que constituyan para su perceptor, entre otros, rentas de quinta categoría. Por su parte, el primer párrafo del inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

En tanto que el artículo 6 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado mediante Decreto Supremo N° 002-97-TR, señala que: “Constituye remuneración para todo efecto legal al íntegro de lo que el trabajador reciba por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición [...]”. Asimismo, el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, refiere que son remuneración computable, la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquier sea la denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición.

5.7. El primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, disponía que: **“A fin de establecer la renta**

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

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 esta Ley [...]". Para la doctrina, la disposición antes citada contiene el principio de causalidad, esto es, una condición que se debe cumplir a fin que determinada erogación desembolsada por el generador de rentas de tercera categoría puede ser deducible de la renta bruta, de tal manera que el principio de causalidad en el impuesto a la renta de tercera categoría juega un rol determinante, en tanto canaliza una tributación en virtud al principio de capacidad contributiva.

5.8. Al respecto, Walker Villanueva señala que: "La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina —en doctrina— teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non*, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales"⁹. A nivel administrativo en diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal¹⁰ se han ido desarrollando criterios complementarios que permiten esclarecer el nexo causal entre los gastos y la generación de renta (causa subjetiva), o mantenimiento de la fuente (causa objetiva), tales como los criterios de normalidad y proporcionalidad, de tal forma que los gastos que se pretenden deducir sean "normales" de acuerdo a la actividad empresarial que se realiza, y "proporcionales" si guarda relación con el volumen de las operaciones.

5.9. El literal l) del mismo artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, establecía que son deducibles: "Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal,

⁹ VILLANUEVA, Walker (año). "El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario". En *Themis. Revista de Derecho*, N.º 64; p. 102.

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575>

¹⁰ Como puede advertirse de la lectura de las Resoluciones N° 710-2-99 y 2439-4-96, entre otras.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

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”.

5.10. Al respecto, si bien lo dispuesto en el literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta también se encuentra sujeto al principio de causalidad, de modo que resulta viable la aplicación de los criterios de normalidad y proporcionalidad, que se desprenden de la “necesidad” del gasto que establece el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; además, mediante la tercera disposición final de la Ley N° 27356, se agrega el criterio de generalidad, aplicable específicamente para los gastos incurridos en virtud de lo establecido en el literal I) del artículo 37 de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta.

5.11. Estando a las consideraciones expuestas, se tiene que la controversia respecto a lo acotada por la Sala Superior radica en el hecho de que la misma describió que la naturaleza de los conceptos suscritos en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta escapa del marco conceptual de remuneración, toda vez que constituyen liberalidades del empleador. Sin embargo, la misma ley permite su deducción siempre que se cumplan ciertas condiciones o parámetros, como los establecidas en el último párrafo del citado artículo 37, en particular del criterio de generalidad. En cuanto a ello, acorde a lo señalado por el colegiado superior, conviene advertir que el colegiado supremo discrepa con lo analizado por la Sala Superior en la sentencia de vista, toda vez que resulta válido admitir que, en determinadas empresas, se generan diversos pagos como consecuencia de una oferta laboral, siendo que, en el caso particular, la empresa demandante, en aras de mejorar su productividad laboral, optó por ofrecer determinados pagos por concepto de oferta laboral, y así poder contratar profesionales capacitados que, a su vez, logren identificarse con los

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

objetivos de la empresa; consecuentemente, dichos pagos constituyen un concepto remunerativo deducible, como requisito establecido en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

5.12. En ese contexto, resulta irrelevante valorar el criterio de generalidad respecto a las gratificaciones extraordinarias, y la indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad en el periodo dos mil once, por cuanto lo mismo corresponde ser valorado ante el incumplimiento de lo normado en el inciso l) y el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así expuestos los hechos, este Tribunal Supremo considera que, tanto el reparo por gratificación extraordinaria como el de indemnización por resolución de contrato pueden ser deducidos al amparo de lo establecido en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Ello se refuerza con lo afirmado por la misma Sala Superior, que en el considerando décimo tercero de la sentencia de vista señaló que la política de promoción del empleo de la empresa, correspondiente a diciembre del año dos mil diez, indicó que el objetivo era establecer los parámetros bajo los cuales promueva, de forma libre y unilateral, el empleo autónomo establecido en la legislación laboral vigente; que alcanza a los empleados con contrato de plazo indeterminado que hayan presentado su renuncia o acordado su cese al actual cargo desempeñado, y para aquellos empleados que al momento de presentar su renuncia o acordado su cese no hayan aceptado una relación de dependencia laboral con otra empresa.

5.13. Seguidamente, es también la Sala Superior que refiere la concurrencia de una liquidación de beneficios sociales de Carlos Zuzunaga Vargas, del uno de julio de dos mil once, liquidación que en el rubro “ganancias” consigna el concepto de “ayuda de fomento” (artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728), por un monto de diecinueve mil veintiún soles con sesenta y dos céntimos (S/ 19,021.62)¹¹; sin perjuicio de ello, cabe advertir que,

¹¹ La Sala alude al importe de diecinueve mil veintiún soles con cero céntimos (S/ 19,021.00), pero el monto correcto es diecinueve mil veintiún soles con sesenta y dos céntimos (S/ 19 021.62).

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

acorde a lo expuesto por la Sala Superior y como se comprobó en el desarrollo del procedimiento administrativo, uno de los contratos actuados en las instancias pertinentes permitió validar que en determinado caso la empresa demandante sí incurrió en actos de liberalidad, lo cual evidentemente no puede ser materia de deducción al amparo del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto no resulta inválido lo vertido por la Sala Superior cuando sostuvo en el considerando décimo tercero de la sentencia de vista que, en el “acuerdo” del diecinueve de julio de dos mil once, suscrito entre la empresa demandante y Catherine Valente Azurza, la empresa demandante decidió abonar a la otra parte, en forma unilateral, a título de liberalidad, en forma pura, simple e incondicional, un monto dinerario ascendente al importe de ciento cuarenta y un mil quinientos diez soles con cero céntimos (S/ 141,510.00). En consecuencia, luego de advertir la concurrencia de actos de liberalidad a favor de Catherine Valente, cabe advertir que, respecto a ella, no corresponde efectuar deducción alguna al amparo de lo establecido en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta

5.14. En ese sentido, el Tribunal Supremo opina en sentido contrario a lo expuesto por el colegiado superior en el considerando décimo de la sentencia de vista, por cuanto, del tenor de lo expuesto con anterioridad en la presente sentencia casatoria, resulta errado el argumento bajo el cual la Sala Superior en cuanto a las gratificaciones extraordinarias consideró que en ellas no se pudo comprobar que hayan sido concedidas respetando el principio de generalidad, es decir, bajo qué parámetros fijados los trabajadores lograrían acceder a dicho beneficio sumado a la no participación de la totalidad del personal en los diferentes niveles, división, zona, área, entre otros, de la empresa, toda vez que, tal como se ha desarrollado con anterioridad, no resulta acertado el argumento bajo el cual la Sala Superior sitúa a las gratificaciones extraordinarias dentro de lo regulado en el inciso I) y el último párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, para luego concluir —también erradamente— que, conforme a lo previsto en el numeral d) del artículo 44 de la

SENTENCIA
CASACIÓN Nº 13572-2023
LIMA

Ley del Impuesto a la Renta, se está ante un acto de liberalidad por parte de la demandante hacia sus trabajadores, que no resulta deducible para la determinación de la renta imponible del ejercicio dos mil once. En consecuencia, corresponde declarar **fundadas las causales contenidas en los literales c), d) y f).**

5.15. Similar situación se presenta respecto al reparo denominado indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, toda vez que el Tribunal Supremo difiere de lo acotado por la Sala Superior, quien al respecto sostuvo que, al no demostrar que los gastos son causales, en especial por no cumplir con el criterio de generalidad, correspondía reparar el concepto de indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad, toda vez que el reparo en mención debió ser calificado en virtud de lo prescrito en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, resulta pertinente advertir que, luego de advertir la concurrencia de actos de liberalidad, lo cual fue materia de análisis y exposición en el considerando 5.14 de la presente sentencia casatoria, si bien se concluye válidamente que el reparo denominado “indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad” puede ser deducido al amparo de lo normado en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo mismo no opera respecto a Catherine Valente Azurza, por cuanto se logró determinar que en cuanto a ella la empresa demandante decidió abonar en forma unilateral, a título de liberalidad, en forma pura, simple e incondicional, un monto dinerario, por lo que corresponde declarar **fundadas las causales contenidas en los literales i), j) y k), únicamente respecto de Carlos Eduardo Zuzunaga Vargas.**

Actuación en sede de instancia

5.16. Así las cosas, considerando la base fáctica determinada por las instancias de mérito, se debe casar la sentencia de vista y, por ende, revocar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. En consecuencia, reformando esta última, corresponde declarar fundada en parte la demanda y,

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13572-2023
LIMA

por tanto, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00807-3-2021 en el extremo referido a los reparos por gratificaciones extraordinarias e indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad respecto a Carlos Eduardo Zuzunaga Vargas, por lo cual se debe reliquidar la resolución administrativa siguiendo lo prescrito en la presente sentencia casatoria. En cuanto a los demás extremos, son desestimados.

DECISIÓN

Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado por los modificados artículos 397 y 398 del Código Procesal Civil, en sus textos aplicables, **SE RESUELVE:**

PRIMERO: DECLARAR INFUNDADO el recurso de casación interpuesto por la demandante, **Mckinsey & Company Inc. Perú - Sucursal del Perú**, el catorce de abril de dos mil veintitrés (foja tres mil novecientos ochenta y dos); **en el extremo de las infracciones normativas detalladas en los literales a), b), e), g), h), l), m), n) y o).** En consecuencia, **NO CASAR** en los extremos referidos la sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (foja tres mil novecientos cincuenta y cuatro).

SEGUNDO: DECLARAR FUNDADO el recurso de casación interpuesto por la demandante **Mckinsey & Company Inc. Perú - Sucursal del Perú**, el catorce de abril de dos mil veintitrés (foja tres mil novecientos ochenta y dos), en los extremos detallados en los **literales c), d), f), i), j) y k).** En consecuencia, **CASARON** en los extremos mencionados la sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés, expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN Nº 13572-2023
LIMA

Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima.

TERCERO: Actuando en sede de instancia, REVOCARON la sentencia de vista y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA EN PARTE LA DEMANDA**, en consecuencia, **nula** la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00807-3-2021, en el extremo referido a los reparos por gratificaciones extraordinarias e indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad respecto a Carlos Eduardo Zuzunaga Vargas, **y ORDENARON** que la parte demandada expida nueva resolución reliquidando el monto calculado respecto a los reparos indebidamente aplicados.

CUARTO: DISPONER la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Mckinsey & Company Inc. Perú - Sucursal del Perú contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor **Juez Supremo Burneo Bermejo**.

SS.

BURNEO BERMEJO

CABELLO MATAMALA

PEREIRA ALAGÓN

DELGADO AYBAR

CORANTE MORALES

GLBE/rpg