



Tribunal Fiscal

Nº 03859-2-2023

limpieza en las instalaciones de la recurrente (consultorios médicos, laboratorio clínico, consultorio odontológico, tópico, áreas administrativa, servicios higiénicos, escaleras y pasamanos, mobiliario y equipos médicos, televisores, techos, puertas, ventanas), así como el servicio de lavandería de batas, sábanas, soleras, cortinas, felpudo, entre, así como otras y, otras actividades inherentes a sus funciones.

Que si bien, a efectos de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas, la recurrente presentó copia de las boletas de pago y acreditó su registro en el PDT 601 – Planilla Electrónica (folios 158 a 169, 745, 747, 749, 751, 753, 755, 757, 759, 761, 763, 765, 767, 769 y 938 a 940 del Expediente N°

de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 02158-11-2019, dichos documentos solo prueban los pagos realizados, pero no demuestran la efectiva realización de las labores desempeñadas.

Que el contrato de trabajo sujeto a modalidad por obra determinada o servicio específico (folios 437 y 438 del Expediente N° 662-2019), a través del cual, la mencionada se obligó a desempeñar el cargo de lavandería general, solo evidencia un acuerdo de voluntades, más no la efectiva ejecución de la prestación acordada, por lo que tal documento, no constituye prueba suficiente que permita acreditar la realidad de la prestación observada. Asimismo, la copia de la carta presentada el 12 de enero de 2015 al Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y pago de tasa para el registro de contratos sujetos a modalidad (folios 441 a 443 del Expediente N° 662-2019), por la que se solicitó la aprobación del referido contrato de trabajo, solo acredita el cumplimiento de las obligaciones de naturaleza laboral por parte de la recurrente.

Que, si bien la recurrente presentó copia de los cheques emitidos a nombre de la menciona y copia de constancia de transferencia a cuenta de terceros (folios 415 a 425 del Expediente N°), dichos documentos únicamente dan cuenta de pagos efectuados a la indicada persona, mas no permiten acreditar la realidad de las prestaciones observadas.

Que, con el mismo objeto, si bien la recurrente proporcionó copia de las cartas dirigidas por (folios 375 a 380 del Expediente N°), por las que solicitó la entrega de material de limpieza (jabón, lejía, papel toalla, bolsas de basura, limpiavidrios, trapeador, escobas, entre otros), no consta en autos evidencia de que estos se le habrían entregado, así como tampoco de que aquella hubiera recibido y/o entregado a la recurrente las batas, sábanas, soleras, cortinas, felpudos y otros, tras haber efectuado el servicio de lavandería, para el que supuestamente habría sido contratada, a lo que se suma que del reporte de control de asistencia (folios 390 a 400 del Expediente N°) pese a que aquella tenía por funciones de mantenimiento y limpieza de la planta clínica, consultorio odontológico y frontis del policlínico, no consta que hubiera asistido en forma regular al centro de trabajo.

Que, en tal sentido, del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no ha presentado documentos que acrediten los servicios que presumiblemente habría prestado en consecuencia, el reparo formulado por la Administración así como los gastos provisionados respecto de los conceptos sociales abonados a su favor, se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en este punto cabe precisar que la carga de probar que un servicio adquirido es real le corresponde a quien pretende su deducibilidad y, en el caso de autos, dado que la recurrente alegó que

le prestó servicios de limpieza y lavandería, debía acreditar la realidad de la prestación de los servicios con la documentación pertinente, a lo que cabe agregar, que el empleador se encuentra facultado a controlar el cumplimiento de las funciones o labores de sus trabajadores, lo que no se encuentra reñido con la confianza que le pudiera tener o el respeto a su honorabilidad, por lo que dichos argumentos carecen de sustento.

Gastos de personal que no cumplen con el principio de generalidad

Que el inciso I) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hicieran a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que estas retribuciones podrían deducirse en el ejercicio comercial a que correspondiesen cuando hubieran sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.



Tribunal Fiscal

Nº 03859-2-2023

Que el último párrafo del artículo 37° de la citada ley, modificado por la Ley N° 28991, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que sobre el particular, este Tribunal, en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y N° 0274-2-2001, ha señalado que el inciso I) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se otorguen en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que en las Resoluciones N° 000898-4-2008 y N° 00523-4-2006, este Tribunal ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar.

Que, asimismo, en las Resoluciones N° 00504-2-2000, N° 10030-5-2001 y N° 00029-3-2003, entre otras, ha establecido que si bien las gratificaciones extraordinarias responden a un acto de liberalidad del empleador, estas son deducibles de la renta neta en la medida que corresponden al vínculo laboral existente; por lo que para dicho efecto, debe verificarse que efectivamente obedezcan a la relación laboral existente y se cumpla con los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, pues por tratarse de un acto de liberalidad, que puede o no producirse, es indiferente la intención de la persona que las otorga.

Que, a su vez, en las Resoluciones N° 03786-4-2007 y N° 4194-3-2016, entre otras, se ha señalado que las gratificaciones extraordinarias a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, que corresponden al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son perfectamente deducibles como gasto siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos por la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (folio 1132 del Expediente N°), la Administración comunicó a la recurrente que de la información proporcionada, había verificado que existían gastos de personal según sus libros contables, que no habían sido incluidos en la planilla electrónica, entre los que se incluía una bonificación extraordinaria de S/ 817,00 de diciembre de 2015, consignada en el Anexo N° 02 (folio 1129 del Expediente N°), respecto de la cual, le solicitó sustentar la causalidad y necesidad de tal gasto para lo que debía adjuntar entre otros, la liquidación efectuada indicando la persona beneficiaria (nombres, apellidos y DNI) y los cálculos efectuados, así como acreditar el concepto abonado.

Que, en respuesta, mediante escrito de 18 de diciembre de 2017, ingresado bajo Expediente N° (folios 174 y 451), la recurrente señaló, que el importe de S/ 817,00 correspondía a una bonificación extraordinaria otorgada a su trabajador como una forma de estímulo por su eficiencia en el desarrollo de las actividades encomendadas en el periodo noviembre de 2015, habiendo tomado como referencia para el cálculo de dicho bono la remuneración neta percibida en dicho periodo y adjuntó copia del cheque emitido al referido trabajador, así como la copia de su registro en el Libro Diario y Caja (folios 171 a 173 del Expediente N°).

Que en el ítem c) del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 1117), tras dejar constancia de lo manifestado por la recurrente, la Administración indicó que la bonificación observada había sido entregada solo al trabajador mencionado, por lo que al no cumplir con el principio de generalidad el gasto no era deducible, procedió a repararlo.

Que de lo actuado se tiene que la Administración sustentó el reparo del gasto por "bonificación extraordinaria" al trabajador debido a que no cumplió con el criterio de generalidad.



Tribunal Fiscal

Nº 03859-2-2023

Que de la documentación presentada por la recurrente, se aprecia que proporcionó copia del cheque emitido al referido trabajador, así como del registro en el Libro Diario y Caja, limitándose a afirmar que dicho importe le fue entregado al mencionado trabajador debido a su buen desempeño, por lo que no está probado el cumplimiento del criterio de generalidad, toda vez que ello debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar y si bien dentro de esta perspectiva podría ocurrir que el beneficio pudiera corresponder a una sola persona, en el presente caso la recurrente no ha acreditado el criterio por el cual se otorgó y aun cuando señala que otorgó este beneficio en atención a su destacada labor, no cumplió con probar de qué manera las labores que desempeñó ayudaron a alcanzar las metas y/u objetivos corporativos de la recurrente, asimismo no se evidencia que sus niveles de productividad fuera superior al resto de los trabajadores que tuvieron el mismo rango laboral dentro de la empresa.

Que, en consecuencia, al no haberse acreditado el cumplimiento del criterio de generalidad en la "bonificación extraordinaria", el gasto no es deducible, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que con respecto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que el hecho de que un gasto no cumpla con dicho principio no es impedimento para que sea deducible al amparo de lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; debe indicarse que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, de la evaluación de la documentación que obra en autos, no se advierte que dicho desembolso tenga carácter remunerativo, por lo que carece de sustento la aplicación de la norma que invoca.

Gastos cuya causalidad y necesidad no fue acreditada

Que conforme se ha señalado previamente, al artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que en las Resoluciones Nº 10673-1-2013 y Nº 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, se ha indicado en las Resoluciones Nº 20928-4-2012 y Nº 01534-2-2012, entre otras, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado.

Que en este punto resulta importante precisar que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que esta se demuestre, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual sino en cada caso en particular aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un periodo determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones Nº 02607-5-2003 y Nº 08318-3-2004 citadas.

Que según se aprecia del punto 3 del Requerimiento Nº (folio 1132 del Expediente Nº), la Administración indicó a la recurrente que de la verificación de sus libros contables y de la documentación exhibida, se habían observado los gastos detallados en el Anexo Nº 3 (folios 1125 a 1128 del Expediente Nº) solicitándole que acreditase documentariamente la vinculación de dichos gastos con las actividades generadoras de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, a fin de acreditar si correspondía su deducción.

Que, en respuesta al requerimiento efectuado por la Administración, la recurrente proporcionó un cuadro (folios 132 y 133 del Expediente Nº 662-2019), en el que en la columna denominada "Causalidad", aparece la descripción del fin u objeto de los gastos observados.

Que el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº (folio 1116 del Expediente Nº) la Administración señaló que, dado que la recurrente no acreditó documentariamente la vinculación de los gastos detallados en el Anexo Nº 3 con las actividades generadoras de ingresos gravados del