Que lo argüido en el sentido que la entrega de panetones a es una forma de demostrar la participación y/o prestación de servicios de la locadora, no enerva el reparo acotado, pues ello en ningún extremo podría sustentar y/o acreditar la causalidad de los gastos observados.

Que en cuanto a la diferencia del monto pactado como retribución y el efectivamente pagado, la recurrente alega que ello se debe a que el contrato suscrito es de fecha anterior al ejercicio 2013, produciéndose un incremento en el monto a pagar para tal ejercicio, el cual no fue reflejado en una adenda pues los contratos no son necesariamente escritos; se debe precisar que el incremento en el importe pagado no ha sido en todo el ejercicio 2013 como lo manifiesta, sino solo para los meses de enero, mayo, setiembre y noviembre de 2013, lo que se contradice con su propio dicho y resta certeza a su alegato, máxime si la posible acreditación del pago de los importes pactados no acredita en extremo alguno la causalidad de los gastos reparados.

Gastos por compra de panetones sin sustento de causalidad

Que conforme se señaló anteriormente, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe 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 este expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señala 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 y, 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.

Que el último párrafo del citado artículo 37°, respecto al principio de causalidad, dispone que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente estos deben 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 l), ll) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que la Décimo Octava Disposición Transitoria y Final de la mencionada ley precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la ley, 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 refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros.

Que de las normas glosadas, se advierte que para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y N° 10673-1-2013, entre otras.

Que en la Resolución N° 05582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que, bajo el principio de causalidad, éste debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla.

Que, adicionalmente, este Tribunal en las Resoluciones N° 00692-5-2005 y N° 07707-4-2004, ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre éste y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada, en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que resulta importante reiterar 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 N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004.

Que, en cuanto al criterio de generalidad de los gastos, 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, y dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que, de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las retribuciones que paga el empleador o el aguinaldo que otorga en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral, aun cuando fueran de carácter extraordinario, constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el criterio de generalidad.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 3092), notificado el 4 de enero de 2016 (folio 3093), la Administración informó a la recurrente que de las facturas de compras presentadas observó aquellas que corresponden a la adquisición de panetones, toda vez que sus ingresos provienen de la venta de combustible, por lo que no guardan relación con el giro de su negocio, requiriéndole que presentase un informe por escrito adjuntando la documentación sustentatoria pertinente, en la cual se acreditase la causalidad, relación de vinculación de las compras con la realización de las operaciones gravadas, considerando los criterios de necesidad, razonabilidad y proporcionalidad de la adquisición realizada a través de los comprobantes de pago observados.

Que precisó que si la adquisición de panetones fue para la entrega a los trabajadores, dicho aguinaldo debía constituir renta gravada para los trabajadores de conformidad con el artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin que se considerase gasto deducible para la empresa, por lo que adicionalmente debía proporcionar el listado o relación de trabajadores beneficiario, relación detallada de panetones entregados a cada uno de ellos, documento que contuviera la fecha de entrega, la conformidad de recepción y firma del trabajador, boleta de pago de cada trabajador beneficiario en el que se verificase la entrega de panetones (o aguinaldo) gravado con el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que, en respuesta, mediante escrito de 8 de enero de 2016 (folios 3051 a 3053), la recurrente señaló que en diciembre de 2013 adquirió 1132 panetones con doble finalidad, entregar la cantidad de 39 panetones a los 39 trabajadores de la empresa como parte de la festividad celebrada el 25 de diciembre de 2013 y entregar la cantidad de 1 903 panetones a los clientes de la empresa, que a su vez adquirieron combustible en las diversas estaciones de servicio a finales de 2013, precisando que dicha entrega correspondió a la campaña de marketing que realizó durante el ejercicio 2013.

Que manifestó que la entrega de 39 panetones a los 39 trabajadores cumple con el criterio de razonabilidad, pues es uno por persona y no equivale a una gran suma de dinero, así también, cumple con el criterio de uniformidad pues se entregó a todos los trabajadores, acotando que en el medio peruano es usual realizar dicho tipo de entregas a los trabajadores con ocasión de las fiestas navideñas, existiendo reiterada jurisprudencia emitida por este Tribunal en el que se acepta como gasto deducible la entrega de este tipo de productos a los trabajadores, adjuntando la relación del personal que recibió los panetones, así como la constancia de recepción de los mismos.

Que precisó que a excepción de dos trabajadores (todos los demás trabajadores no superan el límite de 7 UIT de ingresos anuales, por lo que no están afectos al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, en consecuencia, no se ha considerado que la entrega de panetones corresponda a montos afectos al citado impuesto, adjuntando copia de las boletas de pago del mes de diciembre de todos sus trabajadores.

Que agregó que la cantidad restante de panetones fue entregada a los clientes, durante la campaña de marketing navideña, adjuntando copia de la relación de entrega de dichos productos a los clientes, así como la distribución de los mismos por estación de servicio; puntualizó que tales entregas fueron contabilizadas como gastos de promoción, en tal sentido, dicho gasto redunda en beneficio de la empresa, pues ayuda a fidelizar a los clientes y ello replica en mantener o incrementar la venta de combustibles.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3087 a 3089), notificado el 12 de enero de 2016 (folio 3090), la Administración señaló que según lo manifestado por la propia recurrente 39 panetones fueron destinados para ser obsequiados a 39 trabajadores de la empresa en diciembre de 2013, con ocasión de las fiestas navideñas, pese a que conforme al detalle de la planilla electrónica presentada por aquella el 16 de marzo de 2015, y conforme se aprecia de su PDT - Planilla Electrónica-PLAME, en el mes de diciembre de 2013 la contribuyente tenía registrado a 43 trabajadores en su planilla, lo cual evidenciaba que la referida entrega no cumplía con uno de los criterio esenciales del principio de causalidad como es el criterio de generalidad.

Que, asimismo, indicó que el regalo de los panetones a los trabajadores tampoco fue considerado como aguinaldo a favor de los 39 trabajadores beneficiados, a pesar que dicha entrega lo era, citando el criterio establecido en la Resolución N° 02669-5-2003 emitida por este Tribunal; en tal sentido, de acuerdo con el inciso a) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen rentas de quinta categoría, las rentas obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia incluidos, entre otros, los aguinaldos, por lo que señaló que el valor del obsequio (entrega de panetones) debió ser considerado en la boleta de pago de cada uno de los trabajadores beneficiados como una mayor remuneración, a fin que fuera gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de conformidad con el inciso l) del artículo 37° del referido dispositivo legal, lo cual la contribuyente tampoco hizo; agregó que si bien aquella alega que la mayoría de sus trabajadores perciben rentas anuales menores a 7 UIT y que solo algunos de ellos estarían afectos al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, siendo, según indica expresamente, el perjuicio fiscal, inmaterial, ello evidencia a todas luces el incumplimiento de la normativa tributaria y lo subjetivo de sus argumentos, no siendo deducible los gastos por entrega de panetones a los trabajadores al no cumplir con el principio de generalidad ni los requisitos legales para considerar su causalidad.

Que precisó que en cuanto a los 1 093 panetones presuntamente entregados gratuitamente a los clientes, a modo de gastos de promoción para fidelizarlos, la recurrente no cumplió con presentar documentación sustentatoria de fecha cierta que demostrase la entrega efectiva a los referidos clientes, habiéndose limitado a adjuntar hojas bajo la denominación de "Relación de clientes que han recibido la promoción de panetones en el mes de diciembre por sus compras de combustible durante el año 2013", elaboradas por ella misma, en las que no se aprecia ninguna firma o constancia de recepción de los supuestos clientes beneficiados con dichos obsequios y, en algunos casos, sin la indicación del documento de identidad del receptor, observando que a algunos se les entregó 1 panetón, a otros, 3, 4, 6, 7 u 8, sin ningún criterio definido, consignando incluso como beneficiario al Banco de Crédito del Perú con 3 panetones recibidos, sin ninguna constancia de recepción, lo cual a todas luces resta fehaciencia a las referidas hojas presentadas.

Que, en tal sentido, determinó que la recurrente no probó la entrega efectiva de panetones a sus clientes, por tanto, tampoco acreditó cumplir con el principio de causalidad, en consecuencia, tales gastos no son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

- Entrega de panetones a los trabajadores

Que conforme al criterio expuesto en la Resolución N° 2669-5-2003, los aguinaldos incluyen tanto los regalos como las sumas adicionales de dinero que otorguen los empleadores a sus trabajadores por navidad, en forma voluntaria; de ahí que, puede concluirse que el gasto por compra de panetones en época navideña para ser entregados a los trabajadores tiene la naturaleza de aguinaldo.

Que, siendo ello así, de conformidad con el inciso l) y último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles los aguinaldos entregados al personal, siempre que cumplan con el principio de causalidad y criterios de razonabilidad y generalidad.