Gratificaciones extraordinarias pagadas por cese de vínculo laboral que incluye gastos por el mismo concepto que corresponde a Telefónica Multimedia

Que según consta en el punto 1 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 1920/reverso a 1925), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por S/ 2 042 779,00, al considerar que la gratificación extraordinaria entregada a Flavio Flavio Daniel Balaguer Saliman por cese voluntario, no cumple con el criterio de generalidad[4].

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala 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 el inciso l) del artículo 37 de la citada ley, señala que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 28991[5], 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 l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros.

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

Que de otro lado, el primer párrafo artículo 57 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR (Ley de CTS), establece que si el trabajador al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna cantidad o pensión, éstas se compensarán de aquéllas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador.

Que el último párrafo del artículo 57 de la norma citada, establece que las sumas que el empleador entregue en forma voluntaria al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo, cualquiera sea la forma de su otorgamiento, no son compensables de la liquidación de beneficios sociales o de la que mande pagar la autoridad judicial por el mismo concepto.

Que en la Resolución N° 598-2-99 este Tribunal, haciendo una análisis del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, estableció que el inciso l) antes aludido se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, esto es, debe entenderse que comprende, únicamente

---

fiscalización (folio 1733) y se presentó la declaración rectificatoria el 23 de marzo de 2017, mediante PDT 684 N° (folios 1722 a 1727).

[4] Adicionalmente, la Administración observó que el monto de S/ 383 730,15 que forma parte de S/ 2 042 779,00 no corresponde a la recurrente sino a Telefónica Multimedia.

[5] Publicado el 27 de marzo de 2007.

aquellas remuneraciones y gratificaciones extraordinarias que son otorgadas esporádicamente y que, en esa medida, constituyen una liberalidad del empleador, mas no las gratificaciones y remuneraciones ordinarias, las cuales tiene el carácter de obligatorias y constituyen pasivos diferidos originados en obligaciones ya determinadas.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003, se ha establecido que las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, en la Resolución N° 01752-1-2006 este Tribunal ha señalado que para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumpla con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012, se ha interpretado que si bien el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los pagos que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, ello no implica que la empresa no tenga obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además éste resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio; agregando que debe también tenerse en cuenta que a efecto de deducir este tipo de gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva.

Que de autos se aprecia que en el punto 1 del Requerimiento N° (folios 1892/reverso y 1895), la Administración señaló que a fin de acreditar la causalidad de los pagos detallados en el Anexo N° 1 (folio 1887), la recurrente debe presentar la documentación que acredite que la entrega de bonificaciones u otros conceptos por el "Programa de Retiro Voluntario" se realizaron bajo los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad, siendo que mediante el punto 1 del resultado del referido requerimiento (folios 1881 a 1885), la Administración dejó constancia de la documentación presentada y puesta a su disposición por la recurrente, concluyendo que de la evaluación de la documentación, se determina que la recurrente ha otorgado a título de gracia y en forma pura, simple e incondicional una gratificación extraordinaria a Flavio Balaguer Saliman por un total de S/ 2 042 778,57, en atención al primer párrafo del artículo 57 de la Ley de CTS, por lo que tal gasto califica como una liberalidad procediendo a observarlo.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 1842), la Administración solicitó a la recurrente presentar por escrito sus argumentos respecto a las observaciones formuladas, el contrato y los asientos de diarios de la provisión del gasto; organigrama de la empresa en el que se identifique a las personas que ocupan los cargos, de directorios, gerentes, jefes, supervisores, según sea el caso; manual de organización y funciones; el TKB pago a proveedores que señala el estado de cuentas.

Que mediante escrito de 13 de marzo de 2017 (folio 1820), la recurrente señaló que el pago efectuado no corresponde a una liberalidad y por ende es deducible a efectos de determinación del Impuesto a la Renta, ya que de la política de incentivos voluntarias se desprende que el objetivo de la política es

establecer los lineamientos de renuncias voluntarias para todo el personal de planilla de la compañía, hecho que ocurre en el presente caso ya que perteneció a la planilla de la compañía; y, que la remuneración ordinaria es aquella que percibe el trabajador en forma semanal, quincenal o mensual, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sea de su libre disposición, incluido valor variable o impreciso, así como todas aquellas que poseen periodicidad distinta, y que para determinar el pago ha considerado la remuneración mensual tal como se aprecia de la boleta de pago de octubre de 2013. Agrega que en la política de incentivos se establece los lineamientos para el pago que se efectúo, por lo que al tratarse de abonos con motivo de cese, resulta claro que no son actos de liberalidad.

Que mediante el punto 1 de Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1831/reverso a 1835), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que las gratificaciones extraordinarias otorgadas en mérito al primer párrafo del artículo 57 del TUO de la Ley de TCS, por su propia naturaleza son actos de liberalidad, toda vez que no hay norma legal que obligue a otorgarlas, salvo que sea por la propia voluntad y en forma unilateral efectuada por el empleador, hecho que ocurre en el presente caso, concluyendo que los gastos observados califican como liberalidad. Asimismo, dejó constancia que la recurrente no exhibió el Organigrama ni el Manual de Organizaciones y Funciones de la empresa, por lo que no se puede verificar el criterio de generalidad respecto de los demás trabajadores cesados, tampoco presentó la relación de los trabajadores cesados en el 2013, donde debía señalar y/o indicar: código de trabajador, cargo, monto de la participación, fecha de cese y fecha de pago, motivo por el cual tampoco se pude determinar si la recurrente aplicó el criterio de generalidad.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 1751 y 1752), en mérito al artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones de la fiscalización, a efectos que presente por escrito sus observaciones a los reparos formulados, debidamente sustentadas, ajuntando la documentación original que sustente fehacientemente sus descargos respectivos a efecto de que se pueda considerar.

Que el 24 de marzo de 2017, la recurrente presentó un escrito (folios1731 a 1740), señalando los mismos argumentos planteados en el escrito de 13 de marzo de 2017 (folio 1820), siendo que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1744/reverso a 1747), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que de la evaluación de la documentación presentada, se determina que ha otorgado a título de gracia y en forma pura, simple e incondicional una gratificación extraordinaria a r de S/ 2 042 778,57, en atención al primer párrafo del artículo 57 de la Ley de CTS, y que el hecho que haya una política de incentivos para renuncia voluntaria no significa que el gasto no sea un acto de liberalidad y menos que proceda para el Impuesto a la Renta; agrega que dado que la recurrente no ha presentado la relación de trabajadores cesados en el 2013 (presentó solo por el 2012) donde debía señalar código de trabajador, cargo, fecha de cese entre otros, de acuerdo a lo indicado en el Resultado del Requerimiento N° de tal forma que se pueda verificar si se aplicó el criterio de generalidad, es decir si se aplicó a todos los trabajadores cesados, así como tampoco se pudo verificar si cumplió con entregar lo señalado en su política y si se aplicó lo mismo de acuerdo al tiempo de servicio y al cargo desempeñado. Asimismo, señala que al no presentar la relación de cesados en el 2013, tampoco puede verificar si alguno de los directores y/o gerentes que figuran en el Organigrama hayan cesado a fin de verificar la generalidad.

Que en el recurso de reclamación (folio 1975) así como en su recurso de apelación (folio 2077) la recurrente señala que para el otorgamiento de las gratificaciones extraordinarias ha aplicado el criterio de generalidad toda vez que el beneficio: (i) se otorgó a todos los trabajadores que fueron "incentivados" a cesar sus labores de manera voluntaria, conforme la política implementada de forma previa por la compañía; y, (ii) si bien existen trabajadores que a pesar de haber concluido su vínculo laboral en el periodo 2013 no ha recibido esta gratificación, ello responde únicamente a que ellos han concluido su

vínculo laboral por iniciativa propia o por cumplimiento del periodo de su contrato de trabajo (no por inducción del empleador, lo que marca una sustancial diferencia).

Que en el procedimiento de fiscalización, tal como se ha descrito precedentemente, la recurrente señaló que la gratificación extraordinaria se otorgó en atención a la renuncia voluntaria de acuerdo a la Política de Incentivos para Renuncias Voluntarias", y que dicha gratificación se otorgó a todos los que cesaron por renuncia voluntaria en el 2013.

Que obra en autos el documento denominado "Política de Incentivos para Renuncias Voluntarias" (folios 458 a 461) vigente desde el 1 de enero de 2012, aprobado por en su condición de Directora de Recursos Humanos. En dicho documento se señala lo siguiente:

" 1. Objetivo:
El presente documento tiene como objeto establecer los lineamientos para los niveles de incentivos que se puede otorgar en las Renuncias Voluntarias para todo el personal de planilla de

2. Alcances:
Lo estipulado en esta política se aplicará únicamente a los trabajadores de planilla (empleados, ejecutivo y directivos) de (en adelante "la empresa").

4. Definiciones:
***a) Renuncia voluntaria**: La renuncia es el acto jurídico unilateral a través del cual el trabajador manifiesta en forma libre y voluntaria su decisión de dar por resuelto ó extinguido el contrato de trabajo.*
(...)
***c) tiempo computable**: Es el número de años, meses y días de relación laboral ininterrumpida entre el trabajador y la empresa u otras compañías constituidas en el Perú participadas directamente en su capital social de manera mayoritaria, sea por la empresa o por*

5. Consideraciones generales:
5.1. La empresa estará facultada en otorgar a título de gracia, y en forma pura, simple e incondicional una gratificación extraordinaria en algunos casos en que se produzca una renuncia voluntaria de cualquiera de sus trabajadores de planilla.

5.2. El importe de esta gratificación, se cuantifica tomando en cuenta el número de las remuneraciones indicadas en el numeral siguiente y el impuesto a la renta aplicable.

5.3. El número de remuneraciones se determina de acuerdo con la categoría del trabajador (Empleado, Ejecutivo, y Directivo) y el tiempo computable.

a) Empleados y Ejecutivo:
- *Para empleados o ejecutivos con tiempo computable mayor a un año, se otorga 1.5 remuneraciones por cada año de tiempo computable.*
- *Para el caso de empleados y ejecutivos que reciban comisiones mensuales se tomará en cuenta el promedio de comisiones de los último 6 a 12 meses, que serán incluidos dentro del salario bruto fijo para el cálculo del incentivo*

b) Directivos:
- *Para Directivos, se otorgará 1.5 remuneraciones por cada año de tiempo computable.*

Cabe resaltar que a todo cálculo de le puede considerar un máximo adicional de 24 salarios. Para el caso de empleados o ejecutivo pueden llegar a ser un máximo de 12 salarios adicionales. En el caso de los directivos pueden llegar a ser un máximo de 24 salarios adicionales."

Que asimismo, obra en autos la Liquidación de Beneficios Sociales de (folio 950), donde se especifica como fecha de ingreso el 1 de enero de 2007 y como fecha de cese el 31 de octubre de 2013; como motivo de cese la renuncia voluntaria, con el cargo de Director de Dirección de Negocio Contenido y Publicidad. En dicha liquidación, además de los beneficios sociales que por ley le corresponde, se le otorga la suma de S/ 2 042 778.57 como gratificación voluntaria bajo los términos previstos en el primer párrafo del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.

Que asimismo, obra la carta de renuncia de (folio 947) de fecha 9 de octubre de 2013, mediante la cuál le comunica a la recurrente su renuncia irrevocable a la empresa por motivos estrictamente personales y que la renuncia debe tomarse como fecha de cese el 31 de octubre de 2013; y las siguientes cartas de la recurrente a (i) Carta aceptando su renuncia de 10 de octubre de 2013 (folio 948); (ii) Carta de 10 de octubre de 2013, comunicándole que se le otorgará a título de gracia, y en forma pura, simple e incondicional, una gratificación extraordinaria, precisando que tal gratificación que se le está otorgando se rige por lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley de CTS, modificado por la Ley N° 27326 (folio 949); (iii) Carta de 12 de octubre de 2013, donde le comunican que en virtud de lo solicitado, el reemplazo de una suma de dinero por la asesoría personal a cargo de DBM (folio 934); y, (iv) Carta de 2 de noviembre de 2013, donde le comunica la posibilidad de asumir directamente el pago de la prima de la compañía de seguros (folio 939). Asimismo, obra en autos las boletas de pago de mayo a octubre de 2013 (folios 940 a 945); detalle de cálculo de la gratificación extraordinaria, asiento de pagos y estado de cuenta bancario del Banco Continental (folios 443 a 446).

Que de la revisión de la documentación señalada se aprecia que la recurrente entregó la gratificación extraordinaria a favor de a título de gracia, y en forma pura, simple e incondicional, de conformidad con el primer parrafo del artículo 57 de la Ley de CTS antes citada, tal como lo establece el numeral 5.1 del documento "Política de Incentivos para Renuncias Voluntarias", así como la Liquidación de Beneficios Sociales, lo que desvirtúa el argumento de la recurrente en el sentido que dicha gratificación se otorgó por renuncia voluntaria "incentivada" por la empresa. Cabe señalar que la renuncia voluntaria por incentivo está regulado en el tercer párrafo de la norma citada, lo que no se condice con la referida política y liquidación de beneficios sociales.

Que el numeral 5.1 de la "Política de Incentivos para Renuncias Voluntarias" establece que se otorgará a título de gracia, y en forma pura, simple e incondicional una gratificación extraordinaria en algunos casos en que se produzca una renuncia voluntaria de cualquiera de sus trabajadores de planilla; sin embargo, en dicho documento ni en algún otro la recurrente ha explicado en qué casos de renuncia voluntaria se otorgara tal beneficio.

Que si bien la recurrente señala que la gratificación extraordinaria se entregó a todos los que renunciaron de forma voluntaria "incentivadas" por la empresa en el 2013 y que si bien hay trabajadores que cesaron en el mismo año que no tuvieron dicha gratificación, es porque su renuncia no fue por incentivo, tal argumento no ha sido acreditado, pues no ha presentado en fiscalización la documentación que pueda evidenciar la relación de trabajadores que habrían renunciado según la recurrente, en la misma condición que Flavio Balaguer (incentivado, por la empresa) para efectos de poder establecer la aplicación del criterio de generalidad, como pudo ser la lista de tales trabajadores, las renuncias presentadas por éstas, las liquidaciones, entre otros; tanto más si en la misma liquidación se señala que dicha gratificación se otorgó en atención del primero y no del tercer párrafo del artículo 57 de la Ley de CTS.

Que resulta importante precisar que por el solo hecho de otorgar la gratificación extraordinaria en atención al primer párrafo del artículo 57 de la Ley de CTS, dicho gasto no se convierte de forma automática en deducible, sino que para ello resultaba indispensable que la recurrente acredite la aplicación del criterio de generalidad lo que no ocurrió en el presente caso. A ello se suma el hecho que la recurrente señala que el beneficio se le otorgó a todos los trabajadores cesados en el 2013 por

renuncia voluntaria incentivada, lo que le obligaba a acreditarlo con la documentación correspondiente, sin embargo, ello no sucedió en el caso de autos.

Que dado que la recurrente no cumplió con acreditar la aplicación del criterio de generalidad establecido para los gastos regulados en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, el reparo efectuado está arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien en los Resultados de los Requerimientos N° (folio 1881/reverso), (folio 1831) y (folio 1744/reverso), así como en el Anexo N° 5 de la resolución de determinación materia de impugnación (folio 1920) y en la resolución apelada (folio 2027), la Administración señala que de los S/ 2 042 778.57 por concepto de gratificación extraordinaria otorgado , S/ 373 941,80 corresponde al periodo que prestó servicio a desde el 22 de julio de 2002 al 31 de diciembre de 2006, lo que no corresponde a la recurrente, se debe señalar que en la presente resolución se ha determinado que el monto total (S/ 2 042 778.57) no es deducible al no haberse acreditado el cumplimiento del criterio de generalidad, por lo que resulta irrelevante analizar si dicha diferencia le correspondía o no pagar a la recurrente.

Que con relación al argumento de la recurrente, en el sentido que la gratificación extraordinaria bajo examen, ha sido considerado dentro del cálculo del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría a su cargo, habiéndose retenido los tributos de ley por la referida gratificación, se debe señalar que no está en discusión si el monto entregado bajo el concepto de gratificación extraordinaria fue materia de retención del impuesto aludido, pues la controversia consiste en determinar si la recurrente cumplió o no con el criterio de generalidad, respecto de los conceptos comprendidos en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta[6], lo que no ha sido acreditado según se ha establecido en la presente resolución.

Que respecto al argumentos referidos a que la política de incentivos de ninguna forma supone otorgar idénticos importes a todos los trabajadores que cesan en la empresa; el importe de la gratificación por cese responde a criterios generales tales como la responsabilidad de los trabajadores a quien se induce al cese, la antigüedad en el puesto, la remuneración y las circunstancias específicas que existieron al momento del cese y que tales diferencias no afectan la naturaleza "general" del beneficio, pues el mismo se otorga en todas las circunstancias que se verifiquen idénticas situaciones e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2230-2-2003, 7840-3-2010 y 3627-10-2014, se debe señalar que la Administración no ha cuestionado el monto entregado bajo el concepto de gratificación extraordinaria, ni ha exigido que a todos se debió dar el mismo monto, lo que se observó es el incumplimiento de aplicación del criterio de generalidad, en la medida que la recurrente no presentó medios probatorios que conlleven a establecer que a todos los trabajadores que renunciaron de forma voluntaria[7] fueron beneficiados en estricto cumplimiento de la Política de Incentivos de la propia empresa, por lo que las resoluciones invocadas no resultan aplicables al caso de autos, careciendo de sustento tal argumento.

Gratificaciones extraordinarias que corresponden a actos de liberalidad

Que según consta en el punto 2 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 1917/reverso a 1920/reverso), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por S/ 450 051,16, al considerar que las gratificaciones extraordinarias entregadas a , no cumplen con el criterio de generalidad.

[6] Similar criterio se aplicó en la Resolución N° 03127-3-2018.

[7] Si bien la recurrente en instancia de reclamación y apelación, señala que solo se otorgó la gratificación extraordinaria a los que renunciaron de forma voluntaria por incentivo de la empresa, este hecho tampoco lo ha acreditado con la documentación correspondiente, pues no presento la información respecto a los demás trabajadores que renunciaron bajo la misma condición.