



Tribunal Fiscal

Nº 07996-10-2023

y
(fojas 11867, 11869, 11872, 11887, 11890, 11909, 11910, 11913, 11915, 11916, 11920, 11922, 11940, 11918, 11923, 12023, 12047, 12052, 12053 y 12075), a las cuales acompañó de reportes del ejercicio 2006, conteniendo la determinación del costo facturado y el detalle de descuentos y liquidaciones de determinadas personas, resumen general por centro de costos, resumen semanal camión grúa y orden de servicios de transporte de mercadería, siendo que tales facturas corresponden al importe sustentado considerado por la Administración ascendente a S/ 149 318,81.

Que de otro lado, por el referido bien alcanzó el reporte titulado OM-10393 por planilla CTS por el importe de S/ 42 534,63 y planilla S/ 42 259,53, y sobre este último importe, adjuntó cuadros resumen sobre su composición (fojas 12077 a 12100). Al respecto, cabe indicar que dichos documentos no acreditan el valor del activo fijo signado con Código 403404 (Sistema de reparación de caña), por la suma de S/ 1 148 310,06, y que determinó una depreciación en exceso de S/ 113 533,38 en el ejercicio 2014, pues son documentos simples que además de no contar con los datos y firmas de las personas que los elaboraron, ni de quiénes los aprobaron, ni contienen la fecha de su emisión, no fueron acompañados de documentación fuente que acredite los datos allí consignados y su relación con la determinación del costo del activo fijo materia de observación.

Que, con respecto al segundo y tercer bien del cuadro anterior, la recurrente únicamente presentó la Declaración Única de Aduanas N° (fojas 19824 a 19831), la cual sustenta el importe considerado por la Administración ascendente a S/ 2 604 133,09, no siendo este monto materia de discusión por las partes. No obstante, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria sobre el costo del activo fijo signado con Códigos 404081 y 404078 (Reducción planetario), por la suma de S/ 207 088,47, y que determinó una depreciación en exceso de S/ 17 897,60 en el ejercicio 2014, a pesar de que fue requerida por la Administración para sustentarlo con la documentación pertinente.

Que, por tanto, dado que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que razonable y suficientemente acreditaran el costo de los bienes que fue materia de reparo, habiéndose evaluado la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización según lo descrito en el considerando precedente, no correspondía que se acepte la deducción por concepto de depreciación por el importe total observado en relación con los mencionados activos, por lo que se mantiene el reparo efectuado y se confirma la resolución apelada en este extremo.

1.5. Indemnizaciones extraordinarias que no cumplen con el requisito de generalidad

Que del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (foja 20443) se advierte que la Administración reparó la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por concepto de indemnizaciones extraordinarias que no cumplen con el requisito de generalidad, por el importe de S/ 139 840,00, sustentándose en los Anexos N° 1 y 4 al Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°.

Que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece 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 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.

Que el último párrafo del referido artículo 37, modificado por Ley N° 28991, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en



Tribunal Fiscal

Nº 07996-10-2023

relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I) antes citado, entre otros.

Que por su parte, el inciso i) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que para efecto de lo dispuesto en el inciso I) del artículo 37 de la ley y en el inciso b) del artículo 19-A, se entiende por cese del vínculo laboral la terminación de dicho vínculo bajo cualquier forma en que se produzca.

Que sobre el particular, este Tribunal en reiterada jurisprudencia como la contenida en las Resoluciones N° 02230-2-2003, 00523-4-2006 y 01752-1-2006 ha señalado que para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso I) 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 cumplan 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, entre otros; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que 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, como en el presente caso.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7422-1-2018 ha señalado que el término con "carácter general" hace alusión a que tales desembolsos sean efectuados a la totalidad de trabajadores que cumplen con ciertas características comunes, es decir, llevan implícito el concepto de universalidad, debiendo para ello tenerse en cuenta que dichas erogaciones deberán de ser otorgadas conforme a pautas o parámetros que de manera general beneficien a todos los trabajadores de la empresa, debiendo para ello considerarse criterios tales como jerarquía, nivel, antigüedad, entre otros.

Que en las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003 se ha indicado 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, entre ellos, el criterio de generalidad.

Que de la Resolución del Tribunal N° 00197-4-2017 se interpreta que la Administración por el reparo del incumplimiento de los criterios de proporcionalidad y generalidad en el otorgamiento de la gratificación extraordinaria debe señalar los supuestos de hecho que evidencien que dicha gratificación no guarda proporcionalidad con el volumen de sus operaciones en el mencionado ejercicio o generalidad, esto es, que existiendo otros trabajadores en la misma condición, no se les hubiere otorgado aquella.

Que, mediante el punto 3.1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 20266 y 20267), la Administración solicitó a la recurrente que a fin de verificar los cargos realizados en las cuentas de gastos del ejercicio 2014, tales como la Cuenta N° - Indemnización Empleados- Extraordinar, entre otras, sustente documentariamente y acredite su causalidad, así como la efectiva realización de las operaciones. Asimismo, precisó que el detalle de tales gastos se encontraba en el Anexo N° 2 a dicho requerimiento (foja 20260).

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 20235 y 20236) la Administración señaló que las indemnizaciones de empleados extraordinarias no cumplían con el requisitos de generalidad, toda vez que se entregaron 2, 4, 3 y 6 veces el número de sueldos y fueron



Tribunal Fiscal

Nº 07996-10-2023

otorgadas a título de gracia por parte del empleador, con suscripción del Convenio de Compensación de Créditos Laborales, al amparo del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios - CTS, aprobada con el Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 27326. Además, precisó que conforme al término tercero del convenio, el pago efectuado se produjo a título de liberalidad, es decir, que no resultó obligación alguna para el trabajador como contraprestación, procediendo a detallar el reparo por el importe de S/ 139 840,000 en el Anexo N° 4 a dicho resultado (foja 20209).

Que mediante el punto 1 y Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 20137 y 20139), emitido al amparo del artículo 75 del Código tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente sus descargos a las observaciones formuladas en el cierre del requerimiento anterior y adjunte la documentación que sustente fehacientemente sus descargos.

Que en respuesta, en el punto 4 del escrito de 26 de enero de 2017 (fojas 15030 a 15031), la recurrente mencionó que presentaba documentos, tales como asientos contables, pagos y documentos de convenios con el trabajador, en donde se consignó el otorgamiento de sumas de dinero por convenios de compensación de créditos laborales, originados por renunciaciones irrevocables de trabajadores a la empresa, y cuyos montos fueron compensables con aquellas sumas que la autoridad judicial ordenó cancelar como consecuencia de cualquier reclamo, conforme con el artículo 57 de la Ley de CTS. Asimismo, indicó que si bien el objetivo del otorgamiento era brindar un incentivo a los trabajadores para que se desvinculen de la compañía, a fin de poder deducir dicha suma de cualquier adeudo laboral debía suscribirse el convenio en los términos indicados en la norma, esto es, señalando que el otorgamiento era a título de gracia, lo que significó el pago de beneficios laborales. Además, mencionó que los señores

y demandaron a su empresa, en cuyos expedientes se apreciaba la deducción de los títulos de gracia de los adeudos laborales, lo que acreditó que su naturaleza no era la de una liberalidad sino que estaba destinado a ser aplicado contra cualquier adeudo laboral. Adicionalmente, indicó que en relación con los otros cuatro pagos realizados en el ejercicio 2014, las personas que percibieron los títulos de gracia tenían el plazo de 4 años para demandar a la compañía y podían aplicar los montos a los adeudos laborales. Para tal efecto precisó adjuntar piezas principales de los Expedientes N° 0700-2014, 363-2014 y 219-2016, tales como las demandas recibidas, el admisorio y la contestación de dichas demandas, en donde se aplicó el descuento de las sumas de gracia a los adeudos laborales.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 20131) la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente. Asimismo, en el punto 4 del Anexo N° 1 a dicho requerimiento (fojas 20061 a 20064), señaló que la recurrente adjuntó lo siguiente: i) la Resolución N° 2 de 28 de octubre de 2014, la demanda de 28 de agosto de 2014, el apersonamiento que formula excepción, contestación de demanda y copia del convenio de compensación de créditos laborales de 10 de enero de 2014 celebrado con Óscar Carretero Aguilar, ii) la Resolución N° 1 de 7 de julio de 2016, liquidación de beneficios sociales de 31 de mayo de 2014, la demanda, cargo de contestación de demanda de la recurrente y copia del convenio de compensación de créditos laborales de 23 de junio de 2014 celebrado con y iii) la Resolución N° 1 de 9 de octubre de 2014, copia de la demanda de 11 de setiembre de 2014 interpuesta por cargo de contestación de demanda de la recurrente y copia del convenio de compensación de créditos laborales. De la verificación a la documentación presentada indicó que las demandas presentadas por los extrabajadores se encontraban en trámite.

Que concluyó que si bien la norma laboral facultó al empleador a entregar una suma dineraria a título de gracia, para efectos tributarios, dichos pagos efectuados a favor de los trabajadores se encontraban dentro del inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que debían cumplir con los criterios de razonabilidad y generalidad, en ese sentido, consideró que dado que la contribuyente no acreditó ni sustentó el motivo por el cual las sumas de gracia otorgadas representaban el 200%, 300%, 400% y 600% por encima de toda remuneración otorgada a dichos trabajadores en el ejercicio 2014, estas no cumplían



Tribunal Fiscal

Nº 07996-10-2023

con el principio de generalidad ni acreditó la relación directa con la obtención de sus rentas, por lo que mantuvo el reparo ascendente a S/ 139 840,00, de conformidad con el primer y el último párrafos del aludido artículo.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la Administración cuestiona los gastos contenidos en la Cuenta 93291102 - Indemnización Empleados- Extraordinar, por el importe de S/ 139 840,00, al considerar que la recurrente no había cumplido con acreditar que dichos gastos cumplieran con el principio de causalidad, bajo el criterio de generalidad, dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se aprecia del Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° (foja 20209) el importe observado por la Administración corresponde a entregas realizadas por la recurrente a los siguientes trabajadores:

Cuadro N° 3

Trabajador	Importe (S/)
	5 000,00
	30 000,00
	26 000,00
	20 000,00
	20 000,00
	20 000,00
	18 840,00
Total S/	139 840,00

- , y
Que para sustentar los montos entregados a , y
, la recurrente presentó copia del "Convenio de Compensación de Créditos Laborales" de 10 de enero, 3 de febrero y 23 de junio de 2014, respectivamente (foja 12147), suscrito por la recurrente (exempleador) y dichas personas (extrabajadores), de los que se aprecia que en este se deja constancia que los aludidos extrabajadores prestaron servicios hasta el 31 de diciembre de 2013, 1 de febrero y 31 de mayo de 2014, y que aquellos recibirían en forma pura, simple e incondicional sumas a título de gracia por los montos de S/ 30 000,00, S/ 20 000,00 y S/ 5 000,00, indicándose que tales importes efectuados a título de liberalidad eran deducibles de cualquier suma que pudiera adeudarse y resultaba compensable con aquellas sumas que la autoridad judicial ordenara cancelar al empleador como consecuencia de cualquier reclamo judicial presentado por los extrabajadores, asimismo, las partes reconocían que la suscripción del referido convenio se realizó al amparo del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por el Decreto Supremo N 001-97-TR⁸.

Que asimismo, la recurrente presentó las contestaciones de la recurrente a las demandas presentadas por , y , bajo los Expedientes N° 700-2014, 263-2014 y 219-2016 (fojas 12148, 12149, 12179 y 12221), en las que consta que la recurrente procedió a otorgar a los demandantes a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional las sumas

⁸ El artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley por Compensación de Servicios aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por la Ley N° 27326, 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, y que para que proceda la compensación debe constar expresamente en documento de fecha cierta que la cantidad o pensión otorgada se efectúa conforme con lo establecido en el párrafo precedente, o en las normas correspondientes del Código Civil. Además, señala 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.



Tribunal Fiscal

Nº 07996-10-2023

de S/ 30 000,00, S/ 20 000,00 y S/ 5 000,00, respectivamente, después de su cese en la empresa, en virtud del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, tal y como se podía colegir de los convenios de compensación de créditos laborales.

Que de las demandas interpuestas en contra de la recurrente (fojas 12171, 12213 y 12266) se aprecia que desempeñó el cargo de jefe de departamento de auditoría, desarrolló la función de administrador de hospital y ocupó el cargo de operario de campo, habiendo cesado por renuncia.

Que de la documentación citada en el considerando anterior se aprecia que la entrega de sumas de gracia obedece al motivo del cese del vínculo laboral de los trabajadores y , quienes mantuvieron relación laboral con la recurrente, y el cese se produjo por la renuncia de los trabajadores, por el cual se les otorgó con posterioridad a la extinción del vínculo laboral sumas graciosas o voluntarias por los importes antes señalados.

Que en relación con el cumplimiento del requisito de generalidad, la Administración señala que la recurrente no sustentó el motivo por el cual las sumas de gracia otorgadas representaban porcentajes por encima de toda remuneración otorgada a dichos trabajadores en el ejercicio 2014; sin embargo, la Administración no ha tenido en cuenta que el criterio de generalidad refiere al hecho de que se le entregue al trabajador un beneficio cuando este se encuentra en las mismas condiciones que otro trabajador, siendo que en el caso de autos la condición fue el cese del trabajador (renuncia), además no se advierte que haya indicado los supuestos de hecho que evidencien que dichos trabajadores no tenían las mismas condiciones para recibir los importes acotados.

Que en tal sentido, estando a que las sumas extraordinarias fueron otorgadas a y al cese de los vínculos laborales con la recurrente y estando a que la Administración no ha acreditado que no se cumpla con el criterio de generalidad, a efecto de su deducción, corresponde levantar el mencionado reparo, y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

- Trabajadores restantes

Que en cuanto a los gastos por concepto de indemnizaciones extraordinarias entregadas a y por los montos de S/ 26 000,00, S/ 20 000,00, S/ 20 000,00 y S/ 18 840,00, si bien la Administración señala que no se encuentra acreditado el criterio de generalidad de los referidos gastos, esta no ha expresado cuáles habrían sido las consideraciones que habría tomado en cuenta, a efecto de sustentar que la recurrente no cumplió con dicho criterio.

Que en tal sentido, se tiene que el reparo por los importes entregados por concepto de indemnizaciones extraordinarias, no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo, careciendo de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente sobre el particular.

1.6. Mayor deducción de sentencias judiciales consideradas como gastos de ejercicios anteriores, sin sustento o no vinculadas con la generación de renta gravada

Que del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (foja 20443) se advierte que la Administración efectuó un reparo por mayor deducción a favor de la recurrente por sentencias judiciales, en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ - 81 061,95, sustentándose en los Anexos N° 1 y 2 al Resultado del Requerimiento N° y Anexos N° 1 y 2 al Resultado del Requerimiento N° .