



Tribunal Fiscal

N° 07407-1-2021

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Gastos que califican como liberalidad no deducible

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 5008) se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por gastos que califican como actos de liberalidad no deducibles, por S/695 982,00, al estimar como una liberalidad los importes entregados a sus trabajadores por gratificaciones extraordinarias con motivo de su cese y no haberse producido su compensación con suma alguna como consecuencia de una demanda interpuesta por dichos trabajadores; señalando como base legal el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios y como sustento los Resultados de los Requerimientos N°

Que en el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 4573 a 4577), la Administración dejó constancia que de la documentación presentada por la recurrente en atención al punto 1 del Requerimiento N° verificó el cargo a resultados por S/695 982,00 por gratificaciones extraordinarias entregadas a sus trabajadores con motivo de su cese, cuya identificación se consigna en el requerimiento, sin embargo, señaló que en el marco del acuerdo de mutuo disenso suscrito entre la recurrente y los referidos trabajadores quedaba acreditado que dichos importes entregados tenían el carácter de compensables al amparo del artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios y en ese sentido, que dichas entregas constituían una liberalidad del empleador y serían deducibles en la medida que se cumpla el supuesto regulado en dicha norma, es decir, que se compensen con la suma que la autoridad judicial mandara a pagar al empleador como consecuencia de una demanda interpuesta por los trabajadores, de acuerdo con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10485-4-2014; por lo que solicitó a la recurrente que de tener opinión en contrario la acreditara legal y documentariamente, toda vez que caso contrario procedería a adicionar dicho importe a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que en respuesta la recurrente presentó el escrito de 9 de mayo de 2019 (fojas 4475 a 4477), en el que señaló que la Administración sustentaba su observación en el criterio singular y único recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10485-4-2014, según el cual el pago de la gratificación extraordinaria efectuado con motivo de cese y que pudiera resultar compensable con las sumas que la autoridad mande a pagar por obligaciones laborales, se consideran causales a la generación de renta en caso de que se realice la referida compensación, objetando que dicho criterio se aleja completamente del texto expreso del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que en numerosas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como la N° 07890-3-2010, 03431-5-2010, 03786-4-2007, 01048-3-2003, 0029-3-2003 y 0504-2-2000, se ha sostenido que las gratificaciones extraordinarias si bien responden a un acto de liberalidad resultan ser causales a la generación de renta, sin que se limite su deducibilidad al cumplimiento de alguna condición no prevista en la Ley del Impuesto a la Renta. Sostuvo, además que la Administración no cuestionaba que las sumas entregadas a los trabajadores cesados cumplieran con los criterios de razonabilidad y generalidad, dado que habían sido entregados a la totalidad de los trabajadores que cesaron en el ejercicio 2015 y que el importe fue determinado conforme con la liquidación que hubiera correspondido a cada trabajador de haberse efectuado un despido arbitrario o una conclusión anticipada de su contrato de trabajo.

Que en el punto 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4516 a 4523), la Administración dio cuenta de la respuesta y documentación presentada por la recurrente, de cuya revisión concluyó que del acuerdo de mutuo disenso suscrito entre la recurrente y sus trabajadores y del documento denominado «Recibo» suscrito por el trabajador Del Carpio Achata Dany Alexis quedaba acreditado que los importes otorgados por la recurrente a sus trabajadores por concepto de gratificaciones extraordinarias con motivo de su cese calificaban como una liberalidad y que no se había acreditado su compensación con alguna suma que la recurrente hubiese tenido que pagar ordenada por una autoridad judicial como consecuencia de una demanda interpuesta por dichos trabajadores, de acuerdo con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10485-4-2014, por lo que no resultaban deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta; en ese sentido, reparó S/695 982,00, amparándose en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.



Tribunal Fiscal

N° 07407-1-2021

Que adicionalmente indicó que en las resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la recurrente (N° 7890-3-2010, 03431-5-2010, 3786-4-2007, 1048-3-2003, 29-3-2003 y 504-2-2000) el tema en controversia giraba en torno al cumplimiento de los criterios que conforman el principio de causalidad, como son la razonabilidad y generalidad, aspectos que diferían del análisis del caso, no resultando aplicables.

Que posteriormente al amparo del artículo 75 del Código Tributario, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 01221900001759 (foja 4336), la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas al mencionado gasto, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta al mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 22 de agosto de 2019 (fojas 4313 y 4314), en el que indicó que se remitía a lo señalado en su escrito de 9 de mayo de 2019 presentado en respuesta al Requerimiento N°

Que en el punto 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4332 a 4334), la Administración dio cuenta del escrito presentando por la recurrente y reiteró que no era deducible el importe otorgado por la recurrente a sus trabajadores, por concepto de gratificaciones extraordinarias con motivo de su cese laboral (mutuo disenso), al tener carácter de liberalidad y no existir compensación por suma de dinero por la que la recurrente se obligara a pagar como consecuencia de la demanda interpuesta por los trabajadores, ordenada por la autoridad judicial, de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10485-4-2014; reiteró que las resoluciones invocadas por la recurrente no resultaban aplicables, al no estar referidas a importes observados por haber sido entregados expresamente al amparo del artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, como era el caso de autos; por lo que mantuvo el reparo por S/695 982,00.

Que conforme a lo dispuesto por el inciso l) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, son deducibles, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, 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. Se indica que dichas 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 por su parte, 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, 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, entre otros, el inciso l) de dicho artículo.

Que el inciso i) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF, establece que para efecto de lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la citada ley, se entiende por cese del vínculo laboral, la terminación de dicho vínculo bajo cualquier forma en que se produzca.

Que el inciso d) del artículo 44 de la referida ley 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 dicha ley.

Que en relación con el inciso l) del artículo 37 antes citado, este Tribunal ha establecido, entre otras, en la Resolución N° 20274-9-2012 que 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.

Que en similar sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02371-3-2017 se ha señalado que el pago voluntario efectuado como un incentivo de cese por la renuncia del trabajador, sin que sea relevante el tiempo transcurrido o si estuvo sujeto a condición, cumple con el principio de causalidad previsto en el



Tribunal Fiscal

Nº 07407-1-2021

artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme con las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003, 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 conforme a lo expuesto precedentemente, la Administración ha reparado el gasto objeto de análisis en razón de que no se habría cumplido con acreditar la compensación de los importes otorgados con las sumas ordenadas por la autoridad judicial en demandas interpuestas por los trabajadores, conforme a lo establecido por el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por Ley N° 27326; debiendo precisarse que la Administración no cuestiona ni el devengo, fehaciencia, razonabilidad, proporcionalidad ni generalidad del gasto efectuado.

Que al respecto, de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las gratificaciones otorgadas por el empleador en favor de sus trabajadores, entre otros, con motivo del cese laboral, son deducibles del Impuesto a la Renta siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, no siendo procedente que la Administración condicionara su deducibilidad a lo establecido por una norma distinta a la anotada norma tributaria, como es el artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, debiéndose indicar, en cuanto a lo señalado por la Resolución N° 10485-4-2014 alegada por la Administración como sustento, que esta no resulta pertinente al caso de autos por tratarse de un supuesto distinto, en el que no se aprecia la existencia de negociación alguna en relación con la extinción del vínculo laboral y las obligaciones emanadas de él, situación que sí se verifica en autos³.

Que sin perjuicio de lo expuesto, de la revisión de la copia de los convenios de terminación de contrato de trabajo por mutuo disenso de 9, 12 y 18 de febrero, 20 y 27 de abril, 10 de junio, 14, 15, 16 y 19 de octubre de 2015⁴, suscritos entre la recurrente y sus trabajadores

se advierte que la recurrente en su calidad de empleadora, a fin de extinguir el vínculo laboral con los citados trabajadores, se comprometió a otorgarles una suma de dinero, desembolsos que se efectuaron como consecuencia de una obligación de carácter contractual asumida por la recurrente como parte de la negociación individual para la extinción del vínculo laboral por mutuo disenso, con lo cual se verifica que se encuentra acreditado que constituyó un pago voluntario efectuado en cumplimiento de una obligación contraída por la recurrente con motivo del cese de la relación laboral.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, los pagos materia de acotación se realizaron con ocasión del cese de la relación laboral, por lo que cumplen con el principio de causalidad de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde la deducción del gasto reparado; en tal sentido, procede levantar el reparo analizado y revocar la resolución apelada en este extremo.

Gasto que no cumple con el principio de causalidad

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 5008), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por S/3 725 667,00, al considerar que el gasto por margen de utilidad transferido a la empresa BL Suisse no cumple con el principio de causalidad, toda vez que no se acreditó los beneficios obtenidos como resultado de la

³ Criterio similar establecido en la Resolución N° 06593-4-2019.

⁴ Fojas 4094, 4095, 4100, 4101, 4106, 4107, 4111, 4112, 4116, 4117, 4121, 4122, 4126, 4127, 4133, 4134, 4137, 4138, 4143, 4144, 4149, 4150, 4155, 4156, 4161, 4162, 4168 y 4169.