



Tribunal Fiscal

Nº 08270-2-2025

fiscalización, sin que estas pudieran acreditar fehacientemente las operaciones objeto de reparo, lo que ha sido verificado por esta instancia.

Que lo indicado respecto a que la Administración no aportó ningún elemento de prueba que acredite su aseveración de que las operaciones eran no fehacientes, a pesar que la carga de la prueba recaía en aquella, no resulta atendible, dado que de conformidad con las normas legales y criterios jurisprudenciales antes glosados, la carga de la prueba respecto a la existencia y/o realidad de una operación de compra recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, en consecuencia, le correspondía a la recurrente exhibir todo aquello que, según su posición, sustentara las operaciones observadas.

Que resulta importante precisar que la recurrente no puede alegar la aplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio para trasladar la carga de la prueba a la Administración, cuando es ella la que tiene la obligación de presentar toda la documentación necesaria e idónea que permita acreditar la realidad de sus operaciones; asimismo, cabe agregar que de acuerdo con lo expuesto precedentemente la Administración en su análisis ha considerado los escritos y documentación presentada por la recurrente y de su evaluación concluyó que estos no permitieron acreditar la realidad de las operaciones observadas, lo cual ha sido corroborado en autos, no habiendo señalado la recurrente qué medio probatorio presentado durante la fiscalización no fue valorado ni considerado por la Administración y que habría permitido sustentar el reparo antes analizado.

Que lo señalado respecto a que la Administración no ha realizado cruces de información, no resulta atendible, pues este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 19094-2-2011 y N° 12011-10-2013, entre otras, que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros para cuestionar la realidad de una operación; asimismo, cabe precisar que la facultad de la Administración de realizar cruces de información o inspecciones es de carácter discrecional, no teniendo aquella obligación de realizarlos para suplir la omisión probatoria de los contribuyentes o verificar sus afirmaciones y/o alegaciones⁸.

Que, asimismo, cabe indicar que de acuerdo con el análisis efectuado, la Administración actuó de conformidad con los criterios establecidos por la jurisprudencia de este Tribunal, teniendo en cuenta que correspondía a la recurrente acreditar la realidad de sus operaciones, lo que no hizo en este caso, al no haber presentado documentación que en forma fehaciente acredite el traslado y la recepción de los bienes consignados en las facturas observadas, entre otra documentación que demostrara que adquirió y recibió los bienes y/o servicios que habría adquirido, asimismo, se advierte que la Administración investigó todas las circunstancias del caso que resultaban relevantes a fin de sustentar de manera fehaciente la efectiva realización de las operaciones observadas, sin embargo, ello no fue acreditado con la documentación presentada por la recurrente; en ese sentido, el análisis realizado por esta instancia no se opone a los criterios establecidos en las Resoluciones N° 0086-5-98, N° 01759-5-2003, N° 03758-1-2006, N° 01481-3-2017, N° 296-2-2017, N° 04292-2-2017, N° 2244-1-2017, N° 2906-1-2017 y N° 06547-10-2017.

Que lo indicado en cuanto a que ha cumplido con cancelar sus operaciones utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5° de la Ley N° 28194, por lo que considera que el reparo por operaciones no reales carece de sustento, no resulta atendible, por cuanto de autos no se advierte que hubiera presentado documentación que acredite sus afirmaciones, y que aún estuviera acreditado en autos, los medios de pago que se utilizan para cancelar las facturas observadas, únicamente darían cuenta de pagos que se habría realizado más no de la materialización de las operaciones que se consignaron los comprobantes de pago objeto de reparo.

Gastos por distribución de bonificación extraordinaria a funcionarios y empleados de empresa

Que del Anexo N° 2 del valor impugnado (folio 4201), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por gastos de distribución extraordinaria a funcionarios y empleados de la empresa, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

⁸ Criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 00837-2-2021 y N° 04494-2-2022, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 08270-2-2025

Que la recurrente sostiene que de acuerdo con el inciso a) del artículo 19° del Decreto Legislativo N° 650, para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo, debe verificarse que la finalidad con la que se otorga el beneficio no sea directamente contra prestativa; que su entrega no sea periódica y que sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo o por laudo arbitral.

Que anota que de acuerdo con los artículos 9° y 16° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, se ha previsto únicamente el supuesto de regularidad en el caso de entregas de un concepto en un año, más no existe disposición expresa alguna respecto a cuál debe ser el parámetro de tiempo o el número de repeticiones en un tiempo establecido para que la entrega de un determinado concepto se convierta en ordinaria, no obstante, doctrinariamente se ha establecido que existen conceptos periódicos sobre los cuales se señala que en tal grupo se encuentran aquellos conceptos remunerativos que se perciben después de transcurridos determinados lapsos de tiempo y siempre que se cumplan estrictas condiciones, siendo que una de las particularidades es que el lapso de tiempo es siempre el mismo, lo que da lugar a ciclos regulares.

Que precisa que el concepto entregado como bonificación extraordinaria por productividad a los trabajadores seleccionados de su compañía, fue otorgado en función al servicio brindado y son de libre disposición, en tal sentido, considera que el otorgamiento de dicha bonificación por productividad a favor de sus trabajadores fue considerado como mayor remuneración y por lo tanto afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría. Añade, que el carácter de generalidad del gasto, está vinculado a la inclusión dentro de las rentas de quinta categoría de los trabajadores, así, al amparo de lo establecido en el último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, de haberse incurrido en un gasto en beneficio del personal, éste no constituirá renta de quinta categoría, sino ha sido otorgado con carácter general, esto es, a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares para lo cual debía de tenerse en cuenta, la jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica, y que de no cumplirse, tal gasto sería incluido dentro de las rentas de quinta categoría del trabajador, lo cual también sería deducible a efectos de determinar la renta pero bajo el concepto de remuneración del trabajador.

Que afirma que cumplió con el principio de generalidad, pues otorgó la gratificación extraordinaria a las áreas más sensibles en la productividad de la empresa, y que los cargos de los trabajadores tenían características únicas como eran en el Área Administrativa, la Gerencia de Operaciones, Administrador, Contador, Sub contador, asistente de contabilidad, almacenero, tesorera, secretaria de gerencia y logística; y en el Área Técnica, Jefatura de área técnica, Gerencia de Proyectos, Administrador de obras, supervisor, mecánico y chofer de cisterna de obras; cargos que por las labores desempeñadas redundan directamente en los resultados positivos de la compañía, por lo que decidió premiarlos para incentivarlos, por lo que considera que debía de levantarse el reparo. Adicionalmente, anota que los trabajadores seleccionados tenían una antigüedad superior a 5 años brindando servicios ininterrumpidos en la Oficina de Ilo, lo cual fue otro criterio objetivo para premiar su labor.

Que menciona que otorgó la bonificación a sus trabajadores en función a 3 criterios: área geográfica: Oficina Ilo, antigüedad: trabajadores con más de 5 años de servicios ininterrumpidos y áreas comprometidas en el incremento de ventas: área administrativa y técnica de la compañía. Añade que el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha señalado que lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios, es decir, aquellos conceptos que se realicen de manera voluntaria por el empleador, en virtud al vínculo laboral, pues es sólo en estos casos que se estaría en el supuesto de obligaciones que se acuerden con el personal.

Que anota que cumplió con las condiciones para la deducción del gasto, esto es, se otorgó al personal en virtud al vínculo laboral existente y fue otorgada de manera voluntaria en base a un criterio objetivo, que fue el incremento de los ingresos en el ejercicio. Añade que la Ley del Impuesto a la Renta exige que cuando se trate, entre otros, de los gastos relacionados con las bonificaciones extraordinarias, estos debían de cumplir con el principio de razonabilidad en relación a los ingresos de la recurrente y



Tribunal Fiscal

Nº 08270-2-2025

no a los ingresos de los trabajadores, como erróneamente sustenta la Administración, careciendo de sustento legal el reparo efectuado.

Que indica que el Tribunal Fiscal al resolver casos similares, como en la Resolución N° 846-2-2008, señaló que carecía de sustento el argumento de la Administración en el sentido de que no se cumplía con el criterio de razonabilidad cuando se comparaba el pago efectuado en el ejercicio con las pérdidas o con las remuneraciones de los trabajadores a los que se le otorgó el beneficio.

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.

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 este Tribunal, en las Resoluciones N° 07707-4-2004 y N° 02455-1-2010, entre otras, ha establecido que para que el gasto se considere necesario se requiere evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo, que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros y, que además exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada.



Tribunal Fiscal

Nº 08270-2-2025

Que asimismo, según el criterio expuesto en la Resolución N° 02455-1-2010, el referido gasto no solo debe ser necesario, sino que adicionalmente debe resultar razonable en relación con el incremento de los ingresos, a las rentas totales obtenidas por la recurrente y a la propia remuneración percibida por sus trabajadores, adicionalmente, en la Resolución N° 4212-1-2007, se ha señalado que dado que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual, tal razonabilidad deberá establecerse sobre la base de la relación existente entre las gratificaciones o bonificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes al ejercicio.

Que el inciso d) del artículo 44° de la misma norma señala 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.

Que mediante el punto IV del Anexo A al Requerimiento N° (folios 3992 a 3994), la Administración comunicó a la recurrente que verificó que en diciembre de 2015 registró un gasto por concepto de bonificación extraordinaria, por la suma de S/ 2 015 050,00, los que de acuerdo al Acta de Junta de Directorio de 21 de diciembre de 2015, fue otorgado a algunos funcionarios y empleados que se comprometieron con su trabajo y con los objetivos trazados por la gerencia, lo que motivó los resultados positivos con los que culminaría la empresa, no obstante, no existían elementos objetivos, criterios ni fundamentos razonables e idóneos que permitan determinar a los trabajadores beneficiados con dicha bonificación, y que el bono se otorgó a 16 trabajadores cuando en los periodos de enero a diciembre de 2015, declaró un total de 139, 130, 146, 220, 202, 235, 246, 254, 372, 154, 76 y 71 trabajadores, respectivamente.

Que añadió que en el Acta de Junta de Directorio no existía criterio ni fundamento por las cuales se debía otorgar el bono únicamente a los 16 trabajadores, más aún cuando entre la motivación sostenida por el Directorio, eran los supuestos resultados positivos, lo que se entendía desde un punto de vista económico y financiero, era el logrado por el compromiso de todos los trabajadores y no solo por un grupo de trabajadores, precisando que no existía información de cuáles fueron los objetivos trazados por la Gerencia en el ejercicio 2015, ni de los parámetros, variables, indicadores que permitieron calcular y/o determinar el grado de compromiso de cada trabajador.

Que, agregó que, de acuerdo al Acta de Junta de Directorio, el bono fue otorgado en forma proporcional, sin embargo, no existían elementos que permitan determinar cuál fue esa forma proporcional que aplicó, así como, si dicha proporción estaba en función de algún parámetro, variable o indicador objetivo. Preciso, que verificó que los bonos otorgados no solo no estaban fundamentados ni cumplían con el principio de generalidad, sino también con el principio de razonabilidad, en tanto no resultaba razonable que un trabajador reciba por concepto de "Bonificación extraordinaria", casi la remuneración equivalente a 12 años de trabajo, por lo que solicitó a la recurrente que sustentara las observaciones realizadas a la entrega de la citada bonificación, además de demostrar que cumplía con el principio de causalidad, generalidad y razonabilidad.

Que, en respuesta, con escrito de 5 de julio de 2019 (folios 3584 a 3594), la recurrente sostiene que la gratificación observada fue otorgada al personal administrativo que ejercía labores en la Oficina Principal – Ilo, así como, a los que tenían mas de 6 años de antigüedad, y que presentaba la planilla de bonificación extraordinaria, Acta de Junta de Directorio que contenía el Informe (Estados Financieros) al 30 de setiembre de 2015, Acta de Junta de Directorio de Distribución de Bonificación Extraordinaria, Boletas de Pago, medios de pago y la Planilla Mensual de Pagos – PLAME de marzo de 2016 donde figuraba el pago del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que mediante el punto IV del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° (folios 3946 a 3953), la Administración señaló que la recurrente presentó copias del Acta de Junta de Directorio que contenía el Informe de Estados Financieros al 30 de setiembre de 2015, que consignaba como resultado del ejercicio la suma de S/ 5 107 539,00, lo cual carecía de idoneidad al contener información al 30 de setiembre de 2015 y el acuerdo de distribución de la bonificación ocurrió el 21 de diciembre de 2015, además el monto distribuido de S/ 2 105 050,00, carecía de razonabilidad, al representar el 39.45% de los resultados del ejercicio.

Que indicó que la recurrente sostiene una ambigüedad al no aclarar si el criterio de distribución del bono fue los trabajadores administrativos de la Oficina Principal de Ilo y que además tenían 6 años de



Tribunal Fiscal

Nº 08270-2-2025

antigüedad, o era a todos los referidos trabajadores y a otros trabajadores de otras áreas u oficinas (área técnica, área operativa u obreros, oficinas en: Quellaveco, Toquepala, Papujune) que tengan más de 6 años de antigüedad. Precisó, que de la Planilla de Empleados de la recurrente, verificó que un trabajador que pertenecía al personal administrativo que ejercía labores en la Oficina Principal – Ilo, no había recibido la bonificación extraordinaria, desvirtuándose con ello lo sostenido por la recurrente, asimismo, algunos trabajadores a pesar de pertenecer a una misma área o tener un cargo similar, no recibieron bonificación extraordinaria, no existiendo una justificación sobre dicho hecho.

Que añadió que no estaba acreditado que se hubiera cumplido con el criterio de generalidad ni se detalló la forma en que se calculó la bonificación ni los criterios utilizados para beneficiar únicamente a un total de 16 trabajadores, de un total de 372 trabajadores declarados en setiembre 2015, conforme con el siguiente detalle:

- Trabajadores administrativos de la Oficina Ilo, recibieron 10 trabajadores de un total de 15.
- Trabajadores del Área Técnica de la Oficina Ilo, recibió 1 trabajador de un total de 2.
- Trabajadores del Área Supervisores, Operadores, Choferes de la Oficina Ilo, recibieron 2 trabajadores de un total de 9.
- Trabajadores del Área Técnica del área geográfica de Toquepala, recibieron 2 trabajadores de un total de 21.
- Trabajadores del Área Operadores – Choferes del área geográfica de Toquepala, recibió 1 trabajador de un total de 13.

Que mencionó que la recurrente no acreditó que hubiera cumplido con el principio de generalidad y que, además, en el Acta de Directorio, ni en otro documento se precisó o detalló la participación importante en el cumplimiento de sus funciones y su relación con los resultados, que lo hagan merecedores de la bonificación extraordinaria únicamente a 16 trabajadores.

Que, por lo expuesto, concluyó que la recurrente no acreditó durante la fiscalización que las bonificaciones extraordinarias otorgadas a parte de su personal del área administrativo, técnico, supervisores, operadores, choferes, de las áreas geográficas de Ilo y Toquepala, cumplieran con el principio de generalidad, esto es, se hubiera acreditado en función a alguna condición especial, área laboral, área geográfica, el motivo por el cual únicamente se otorgó a un total de 16 de trabajadores, incumpliendo del criterio de generalidad, además que no fue otorgado a todos lo que tienen un mismo rango o nivel de grado jerárquico.

Que, añadió que, en el Acta de Directorio, no se advierte los criterios utilizados para otorgar la bonificación acordada, ni se advierte que los funcionarios y trabajadores se comprometieron en su trabajo y con los objetivos trazados por la Gerencia para el año 2015, ni que los resultados positivos fueron logrados o cumplidos únicamente por dichas personas y no por el resto de personal; en tal sentido, la recurrente no acreditó con documentación idónea el cumplimiento del criterio de generalidad, tampoco presentó la liquidación que detallara la forma en que se calculó la bonificación extraordinaria, ni los parámetros, variables, indicadores, criterios que le permitieron diferenciar en cuanto al monto total otorgado a cada trabajador.

Que, agregó que, según la declaración jurada presentada por la recurrente del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, las ventas netas ascendieron a S/ 31 636 351,00 y la renta neta a S/ 6 122 992,00, siendo que la distribución de la bonificación extraordinaria ascendió a S/ 2 015 050,00, representando el 6.3694% de las ventas netas del ejercicio y el 32.91% de la renta neta imponible, es decir, entregó casi la tercera parte de la renta neta.

Que manifestó que las entregas de las bonificaciones eran notoriamente desproporcionadas o no razonales con relación al total de las remuneraciones anualizadas, en tanto que, tal como se indicó anteriormente, no resultaba razonable que un trabajador reciba por concepto de bonificación extraordinaria, casi la remuneración equivalente a 12 años de trabajo, por lo que el monto de la entrega no era razonable en relación a la propia remuneración percibida por los trabajadores.



Tribunal Fiscal

Nº 08270-2-2025

Que, por lo expuesto, procedió a reparar el gasto por distribución de bonificación extraordinaria.

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

Que, obra en autos, el Acta de Junta de Directorio de la recurrente (folios 3083 y 3084), del 21 de diciembre de 2015, en la cual se indicó que conforme la información emitida por el departamento contable, el ejercicio 2015 fue un año positivo para la empresa, por lo que teniendo en cuenta que existían funcionarios y trabajadores empleados que se han comprometido en su trabajo y con los objetivos trazados por la gerencia por el año 2015, lo que motivó los resultados positivos con los que va a culminar, por tanto, se autorizó otorgar por única vez un bono extraordinario de gratificación a 16 trabajadores funcionarios y empleados de la empresa, gratificación de S/ 2 015 050,00 que sería distribuido en forma proporcional.

Que del documento denominado "Planilla de Bonificación Extraordinaria" (folio 3088), que presentó la recurrente, se aprecia que el bono extraordinario de gratificación fue otorgado a 10 trabajadores que correspondían a su personal Administrativo en la ciudad de Ilo, así como a 1 trabajador del Área Técnica de la Oficina de Ilo, y a 5 trabajadores que correspondían a las Áreas de supervisor, operadores y choferes.

Que, asimismo, la recurrente presentó un Acta de Junta de Directorio de 29 de setiembre de 2015, que aprobó los estados financieros parciales al 30 de setiembre de 2015, que consignaba como resultado del ejercicio la suma de S/ 5 107 539,00.

Que, según lo sostenido por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, la gratificación observada fue otorgada a su personal administrativo que ejercía labores en la Oficina Principal de Ilo, así como a los que tenían más de 6 años de antigüedad.

Que conforme se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° (folios 3946 a 3953), la Administración verificó que la recurrente otorgó una bonificación extraordinaria a 16 de sus trabajadores, advirtiendo que algunos de sus trabajadores que pertenecían al Área Administrativa que ejercía labores en la Oficina Principal de Ilo, no habían recibido dicha bonificación, asimismo, algunos trabajadores a pesar de pertenecer a un mismo área o tener un cargo similar, no recibieron bonificación extraordinaria; hecho que no ha sido cuestionado por la recurrente.

Que, en ese sentido, no se encuentra acreditado el criterio de generalidad, toda vez que ello debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios y/o trabajadores 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 solo a 16 trabajadores, y aun cuando en el Acta de Junta de Directorio del 21 de diciembre de 2015, se indicó que el beneficio se otorgó por su comprometido trabajo y por el cumplimiento de objetivos trazados por la Gerencia, no cumplió con presentar elementos probatorios que permitan verificar de qué manera las labores que desempeñaron 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, por otro lado, en cuanto a la normalidad, este Tribunal en la Resolución N° 00504-2-2020 ha señalado que si bien es usual el otorgamiento de gratificaciones extraordinarias a los trabajadores de una multiplicidad de empresas, esta característica, para entenderla cumplida, debe ser analizada en función al monto entregado a cada trabajador, en relación a las remuneraciones percibidas por cada uno, así como las ganancias de la empresa en un periodo determinado, ya que no puede afirmarse llanamente que es una práctica usual de muchas empresas el otorgamiento de gratificaciones extraordinarias a sus trabajadores, sin tomar particular atención a las sumas entregadas a cada trabajador, en relación a las remuneraciones de cada uno y las ganancias de las empresas, ya que aun cuando en términos generales y abstractos puede ser usual entregar ese tipo de gratificaciones, sin considerar el monto total entregado en relación a la remuneración de cada trabajador, ni las ganancias de las empresas en un periodo determinado, la normalidad puede desaparecer si se toman en cuenta dichos factores, es decir, puede ser usual que se entreguen gratificaciones extraordinarias a los



Tribunal Fiscal

Nº 08270-2-2025

trabajadores, pero puede no serlo si estas representan sumas muy elevadas en relación a sus respectivas remuneraciones o si se entregan pese a que la empresa pueda haber generado pérdidas.

Que agrega la citada resolución, con relación a la razonabilidad, entre otros, que debe tenerse en cuenta que este criterio toma en consideración para aceptar la deducibilidad de un gasto como las gratificaciones extraordinarias, los ingresos de quien lo paga, entendiéndose que será razonable si toma en consideración, a la hora de definir su entrega y monto, los ingresos que ha obtenido una empresa en un ejercicio, ya que solo de esa manera se podrá determinar si las sumas entregadas son razonables en función a ello.

Que, al respecto, tal como se dejó constancia en el Requerimiento N° (folio 3992 y 3993), y lo que es constatado por esta instancia, las bonificaciones extraordinarias que otorgó la recurrente superaron en todos los casos, los ingresos anuales que recibieron los trabajadores por concepto de sus remuneraciones, siendo que la mayoría de ellos fueron superiores al doble de sus remuneraciones, y que incluso en un caso un trabajador recibió la remuneración equivalente a 12 años de trabajo.

Que, asimismo, según la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, presentada mediante Formulario PDT 702 N° 750349448 (folios 3864 a 3869), las ventas netas de la recurrente en dicho ejercicio ascendió a S/ 31 636 351,00 y la renta neta fue de S/ 6 122 992,00, por lo que la distribución de la bonificación extraordinaria de S/ 2 015 050,00, representó un 6,3694% de las ventas netas del ejercicio y el 32,91% de la renta neta imponible, esto es, casi la tercera parte de la renta obtenida por la recurrente, por lo que no resultarían razonables los importes entregados por concepto de bonificación extraordinaria.

Que, en consecuencia, al no haberse acreditado el cumplimiento de los criterios de generalidad y de razonabilidad 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 otorgamiento de dicha bonificación por productividad a favor de sus trabajadores, fueron consideradas como mayor remuneración y por lo tanto afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría, lo cual es deducible 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 lo señalado al respecto.

Que en relación a que cumplió con el principio de generalidad, pues otorgó la gratificación extraordinaria a las áreas más sensibles en la productividad de la empresa, y que los cargos de los trabajadores tenían características únicas que por las labores desempeñadas redundan directamente en los resultados positivos de la compañía, se debe precisar que de la documentación que obra en autos, no se aprecia que hubiera presentado medios probatorios que permitan verificar sus afirmaciones, por lo que no es posible verificar de qué manera las labores que desempeñaron ayudaron a alcanzar las metas y/u objetivos corporativos de la recurrente, tampoco se evidenció sus niveles de productividad y que estos fueron superiores al resto de los trabajadores que tuvieron el mismo rango laboral dentro de la empresa, por tanto no resulta atendible lo argumentado sobre el particular.

Que en cuanto a lo indicado que los gastos relacionados con las bonificaciones extraordinarias debían de cumplir con el principio de razonabilidad en relación a los ingresos de la recurrente y no a los ingresos de los trabajadores, se debe precisar, que tal como se ha señalado en la citada Resolución N° 00504-2-2020, la normalidad de la entrega de gratificaciones extraordinarias debía ser analizada en función al monto entregado a cada trabajador, en relación a las remuneraciones percibidas por cada uno, así como las ganancias de la empresa en un periodo determinado, pues podía ser usual que se entreguen gratificaciones extraordinarias a los trabajadores, pero puede no serlo si estas representan sumas muy elevadas en relación a sus respectivas remuneraciones o si se entregan pese a que la empresa pueda haber generado pérdidas, circunstancias que han sido tomadas en cuenta en el reparo materia de análisis, donde se constató que las bonificaciones extraordinarias representaron sumas considerables en relación a las remuneraciones que percibieron los trabajadores durante el ejercicio acotado, además que representaron casi la tercera parte de la renta neta que se obtuvo en el ejercicio



Tribunal Fiscal

N° 08270-2-2025

2015; en ese sentido, de la evaluación conjunta se advirtió que los gastos acotados no resultaban ser razonables, por ende, lo afirmado al respecto no resulta atendible.

Que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 846-2-2008 que invoca la recurrente, toda vez que se encuentra referida a un caso distinto al de autos, en donde se levantó el reparo al gasto efectuado por la Administración por concepto de gratificación extraordinaria otorgada a un gerente general por su cese, en el cual se había comparado el monto asignado con el pago realizado por el mismo concepto a un trabajador de rango diferente; situación distinta a la que es materia de análisis.

Resoluciones de Determinación N° a N° - Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero, mayo a julio, setiembre, noviembre y diciembre de 2015

Que en el Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° ! a N° (folio 4191), se tiene que la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% al Impuesto a la Renta de enero, mayo a julio, setiembre, noviembre y diciembre de 2015, sobre la base del reparo por operaciones no reales según los fundamentos expuestos en los puntos II y III del Anexo A del Resultado del Requerimiento N° y por gastos por distribución de bonificación extraordinaria.

Que la recurrente sostiene los gastos reparados fueron necesarios para la generación de la renta de su empresa y que de ninguna manera encajaban dentro del concepto de gastos que constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, pues la Administración podía controlar de manera efectiva el destino de dichas erogaciones.

Que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979, las personas jurídicas se encontraban sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24°-A, agregaba que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que de conformidad con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley de Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para los efectos del citado impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de la citada ley.

Que el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes – RUC; ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente; iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso; y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente; 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago; 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición; 4) Gastos sustentados en



Tribunal Fiscal

N° 08270-2-2025

comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; y 5) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y N° 04873-1-2012, entre otras, la Tasa Adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12078-3-2015, N° 02487-4-2017 y N° 06590-4-2021, entre otras.

- Operaciones No reales sustentada en el Punto II del Anexo A del Resultado del Requerimiento N°

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 a los valores impugnados (folio 4191), la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta en los períodos de noviembre y diciembre de 2015 respecto de la observación por operaciones no fehacientes sustentadas en el Punto II del Anexo A del Resultado del Requerimiento N° por el importe de S/ 70 970,00, la cual fue reconocido por la recurrente en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, presentada el 15 de julio de 2019 a través del formulario PDT 702 N° (folios 3917 y 3924).

Que en la Resolución N° 00358-1-2023, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que: *"La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario."*

Que respecto a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de noviembre y diciembre de 2015, sobre la observación por operaciones no reales sustentadas en el Punto II del Anexo A del Resultado del Requerimiento N° reconocidos vía declaración jurada rectificatoria, se tiene que la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuar la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, por lo que al verificarse que correspondía aplicarlo, al no ser susceptible de posterior control tributario, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

- Operaciones No reales sustentada en el Punto III del Anexo A del Resultado del Requerimiento N°

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 a los valores impugnados (folio 4191), la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta en los períodos de enero, mayo a julio, setiembre y noviembre de 2015 respecto del citado reparo efectuado en la fiscalización, por los comprobantes de pago emitidos por

A del Resultado del Requerimiento N° según se aprecia en el Punto III del Anexo (folios 3933, 3934 y 3953 a 3965).

Que toda vez que la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta en los citados períodos, se dio sobre la base del reparo por operaciones no reales analizado precedentemente, el que ha sido mantenido por esta instancia al encontrarse arreglado a ley, al no haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones, y que, por su propia naturaleza, corresponden a desembolsos cuyo



Tribunal Fiscal

Nº 08270-2-2025

destino no puede ser acreditado fehacientemente, constituyéndose en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas y criterios jurisprudenciales antes glosados, resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada tasa adicional; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Gastos por distribución de bonificación extraordinaria

Que de lo actuado en la fiscalización, se aprecia que el motivo determinante del reparo a dicho gasto obedeció a que la recurrente no acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad y razonabilidad, tal como anteriormente se indicó.

Que obra en autos el cálculo y pago de las gratificaciones extraordinarias otorgadas a los trabajadores de la recurrente (folio 3088), respecto de los cuales la Administración observó los gastos al no cumplir con el criterio de generalidad y razonabilidad, sin que hubiese desconocido el pago de dicho concepto ni que los beneficiarios no hubieran sido los mencionados trabajadores.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 03696-10-2021 ha dejado establecido que: *"De lo expuesto precedentemente, no se advierte que la Administración hubiese desconocido que el pago de dichos conceptos se haya efectuado ni que los beneficiarios no hubieran sido los mencionados trabajadores; por el contrario, lo reconoce. Por consiguiente, tales erogaciones sí podían ser materia de posterior control tributario..."*

Que consiguientemente y conforme con la jurisprudencia anotada, tales erogaciones podían ser materia de posterior control tributario por lo que no procedía la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% en el periodo de diciembre de 2015 contenido en la Resolución de Determinación N° (folios 4191 y 4197), por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo⁹.

**Resolución de Multa N°
del Código Tributario**

Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178°

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitiera circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aplicable a personas y entidades generadores de rentas de tercera categoría incluidas las del Régimen MYPE Tributario, señala que la sanción aplicable a la infracción antes referida es una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que la anotada resolución de multa (folios 4189 y 4190), fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se encuentran vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por la que se emitió la Resolución de Determinación N° y ha sido analizado precedentemente, por lo que al haberse mantenido esta corresponde también mantener la referida resolución de multa y confirmar la apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, de la revisión de la resolución apelada se aprecia que la Administración emitió pronunciamiento respecto de los argumentos presentados en el recurso de reclamación, señalando los fundamentos de hecho y de derecho que le sirvieron de base, y todas las cuestiones que suscitaba el expediente, conforme con lo previsto en el artículo 129° del Código Tributario, por lo que esta se encuentra debidamente motivada, no correspondiente amparar la nulidad invocada por la recurrente.

⁹ Similar criterio se ha expuesto en la Resolución N° 03774-4-2024