



El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO

Jueves 4 de enero de 2024

PRECEDENTES VINCULANTES

(Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Año XXXIII / N° 1222

1

TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL

N° 10387-5-2023

EXPEDIENTE N° :14921-2019
INTERESADO :XXXXXXXXXXXX
ASUNTO :Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA :Lima
FECHA :Lima, 12 de diciembre de 2023

VISTA la apelación interpuesta por XXXXXXXXXXXXXXX (R.U.C. N° XXXXXXXXXXXX), contra la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXXXXX de 30 de octubre de 2019, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXX, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 y multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Resolución N° 08713-5-2017, estableció el criterio respecto a las condiciones para aplicar cada uno de los supuestos y órdenes de prelación del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; señalando que las expresiones "entre aquellos" o "dentro de aquellos", exigen necesariamente la existencia de dos o más personas en ese rango, y si éstas no existen simplemente el orden de prelación no aplica, sino el siguiente, hasta que el supuesto legal esté claramente cumplido.

Que indica que, con la citada Resolución N° 08713-5-2017, este Tribunal ha aclarado cualquier duda sobre las condiciones para aplicar cada uno de los supuestos y órdenes de prelación que contiene la referida norma legal; no obstante, la Administración invoca la Resolución N° 05268-10-2015, que no ha efectuado un análisis de la citada norma legal, e inclusive fue emitida con anterioridad.

Que refiere que, en la resolución apelada, no se aprecia que la Administración hubiese incluido algún argumento para sustentar las razones por las cuales no sería válido el criterio expuesto en la mencionada Resolución N° 08713-5-2017, señalando como único sustento el criterio contenido en la Resolución N° 05268-10-2015; siendo que, además, no ha tenido en cuenta que, conforme con lo dispuesto en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no puede extenderse las disposiciones tributarias a supuestos no señalados

de manera expresa. En ese sentido, a menos que se intente inducir al Tribunal Fiscal a inobservar la referida Norma VIII del Título Preliminar, la Administración no puede interpretar lo que de manera expresa señala el inciso b) del artículo 19-A del reglamento de la citada ley; y, tratar de extenderla a supuestos distintos, afirmando que "entre aquellos" no exige la existencia de pluralidad de personas en el respectivo orden de prelación.

Que manifiesta, en relación al supuesto exceso de valor de mercado de la remuneración del Gerente Técnico, XXXXXXXXXXXXXXX, que la Administración, consideró, erróneamente, como trabajador referente, al Jefe de División de Papel y Laboratorios, argumentando que, conforme a lo dispuesto en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es a quien supuestamente le correspondería utilizar como trabajador referente al no existir un trabajador que realizara funciones similares y al no existir nivel jerárquico equivalente; sin embargo, indica que, según su organigrama, sí existe un trabajador de grado equivalente al Gerente Técnico en los términos requeridos bajo el numeral 1.2 del inciso b) del referido artículo; argumento que alegó en su recurso de reclamación y ha sido omitido por la Administración en la resolución apelada, lo que acarrea la nulidad de la resolución apelada en este extremo.

Que agrega, que si se tiene en cuenta el criterio expuesto en la Resolución N° 08713-5-2017, referido a la exigencia de la existencia de dos o más trabajadores en la respectiva jerarquía, no serían aplicables los acápites 1.3 y 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del referido reglamento, por lo que resultaría de aplicación el acápite 1.5 del numeral 1 del inciso b) del mencionado artículo, siendo que bajo tal supuesto, no existiría ningún exceso de remuneración del Gerente Técnico, puesto que su remuneración total, ascendente a S/ 328 767,00, se encontraba dentro del valor de mercado.

Que señala, respecto al supuesto exceso de valor de mercado de la remuneración del Gerente de Administración y Finanzas, XXXXXXXXXXXXXXX, que la Administración utilizó, erróneamente, como trabajador referente al Jefe de División de Papel y Laboratorios, conforme con lo dispuesto en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento; a pesar que existía un trabajador dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional que era el Gerente Técnico; sin embargo, al tener este último una remuneración inferior, no podía aplicarse el supuesto del acápite 1.2 del inciso b) del mencionado artículo 19-A. Agrega, que según el criterio expuesto en la Resolución N° 08713-5-2017, referido a la exigencia de la existencia de dos o más trabajadores en la respectiva jerarquía, tampoco serían aplicables los acápites 1.3 y 1.4 del numeral 1 del inciso b) del referido



artículo 19-A al no existir más de un trabajador ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico inferior, por lo que resulta de aplicación el acápite 1.5 del numeral 1 del inciso b) del mencionado artículo, siendo que bajo tal supuesto no existiría ningún exceso de remuneración del Gerente de Administración y Finanzas, toda vez que su remuneración total, ascendente a S/ 337 237,00, se encontraba dentro del valor de mercado.

Que arguye, con relación al supuesto exceso de valor de mercado de la remuneración del Gerente General, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, que si bien la Administración consideró como trabajador referente al Gerente de Administración y Finanzas, conforme a lo dispuesto en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; no se determinó correctamente el exceso de remuneración sobre el valor de mercado del Gerente General, puesto que para ello, se debió restar de la remuneración anual del Gerente General (S/ 862 040,00), dos veces la remuneración anual del Gerente de Administración y Finanzas (S/ 337 237,00 x 2), resultando un exceso de remuneración de S/ 187 566,00, por lo que procedió a cancelar el Impuesto a la Renta más los intereses correspondientes, así como el pago de dividendos y multas a efecto de acogerse al régimen de gradualidad, por lo que no procede el reparo en este extremo al haber pagado todo lo que correspondía.

Que indica que, en el supuesto negado que no resultara de aplicación el criterio contenido en la Resolución N° 08713-5-2017, la Administración habría determinado erróneamente los supuestos excesos, puesto que en el erróneo cálculo se estaría computando la participación obligatoria de las utilidades, lo que contraviene el criterio dispuesto por la Resolución N° 07590-9-2019; en ese sentido, no procedería que la Administración hubiese incluido en el cómputo de los supuestos excesos, lo abonado al trabajador accionista por concepto de participación de utilidades.

Que señala que debe dejarse sin efecto la resolución de multa impugnada al sustentarse en el citado reparo, que no se encuentra arreglado a ley.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente además de reiterar los argumentos expuestos en su recurso de apelación, señala que el Gerente Técnico, XXXXXXXXXXXXXXXX, no puede ser calificado como parte vinculada, puesto que solo tiene el 7,5% del capital y no tiene funciones de administración general, ni de contratación de trabajadores, ni participa en la selección de personal. Indica, que según los poderes, organigrama y ROF, presentados a la Administración, ha quedado demostrado que el citado gerente no cumple ninguno de los supuestos contemplados en el inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para ser considerado como parte vinculada; y, cita la Resolución N° 01938-4-2019.

Que agrega, que si la redacción equivocada del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no fue detectada o solo fue detectada en el caso de la Resolución N° 08713-5-2017, ello no convierte en correctas las decisiones que no detectaron el error; y, que en todo caso, corresponde al Poder Ejecutivo corregir la redacción de los supuestos normativos del inciso b) del referido artículo 19-A.

Que indica que el motivo por el cual se dispuso poner un límite a las remuneraciones de los socios y familiares que trabajasen en las empresas, fue el de impedir que, vía la asignación de remuneraciones a socios y familiares, sujetos a tasas inferiores en la escala del Impuesto a la Renta, se encontrasen vías para reducir la renta imponible y rebajar la incidencia tributaria de las empresas. Sin embargo, con el esquema que contiene la referida norma legal, la Administración no recibió más, siendo el beneficio para los accionistas trabajadores de mayores ingresos por remuneraciones, gravados con la tasa del 30%, por lo que lo lógico, sería que, al corregirse esas normas, en adelante no califique como exceso de remuneraciones de mercado las de aquellos trabajadores accionistas, cuyas remuneraciones sean iguales o excedan del monto a partir del cual ya están gravadas con el 30% del impuesto.

Que la Administración señala que el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del

ejercicio 2017, por exceso del valor de mercado de las remuneraciones de los accionistas XXXXXXXXXXXXXXXX XXXX, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXXXXXX, quienes calificaban como trabajadores vinculados a la recurrente, se encuentra arreglado a ley.

Que refiere que, tanto el Gerente de Administración y Finanzas como el Gerente Técnico, califican como partes vinculadas con la recurrente, en razón a su participación en el control y administración de la recurrente; y, a que tienen entre sus funciones la de contratación de personal, poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten en la recurrente; asimismo, calificaba como parte vinculada con la recurrente el Gerente General al tener una participación equivalente al 85% en el capital social de la recurrente.

Que indica que para determinar el valor de mercado de la remuneración de las citadas personas, resulta de aplicación lo dispuesto en el acápite 1.3 del numeral 1 inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; en ese sentido, consideró al Jefe de División de Papel y Laboratorios (XXX XXXXXXXXXXXXXXXX), como trabajador referente para determinar el valor de mercado de las remuneraciones de los Gerentes Técnico y de Administración y Finanzas; y, a su vez, se consideró a este último como trabajador referente para determinar el valor de mercado de la remuneración del Gerente General.

Que señala que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, al haberse determinado que el citado reparo se encuentra arreglado a ley.

Que mediante Carta N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (foja 251) y Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX¹ (foja 237), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2017, considerando como elemento del tributo a fiscalizar, los gastos, y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar, los gastos de personal, directores y gerentes. Cabe indicar que en el referido procedimiento de fiscalización, también se emitieron los Requerimientos N° XXXXXXXX (fojas 226 a 230) y XXXXXXXX² (fojas 215 y 216).

Que como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones; y, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, emitiendo, como consecuencia, la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXXXXX (fojas 343 y 344), girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXXXXX (fojas 297 a 299), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (fojas 346 y 347).

Que, en ese sentido, la controversia consiste en determinar si el citado reparo y multa vinculada se encuentran conforme a ley.

Resolución de Determinación N° XXXXXXXX

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° XXXXXXXX (foja 343), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de 2017, por exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones, por el importe de S/ 940 076,00; señalando como base legal, entre otros, el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37 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° 979³, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas,

participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de la empresa individual de responsabilidad limitada; así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación. En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 177-2008-EF⁴, respecto del valor de mercado de remuneraciones establece que para efecto de lo dispuesto en el mencionado inciso n) del artículo 37 de la Ley, se considerará que el accionista, participacionista y, en general, el socio o asociado de la persona jurídica empleadora califica como parte vinculada con ésta, entre otros⁵, en los siguientes supuestos:

1. Posea más del treinta por ciento (30%) del capital de la persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
2. Ejercer el cargo de gerente, administrador u otro cargo con funciones similares y tenga funciones de la administración general de la persona jurídica empleadora. Asimismo, cuando ejerciendo el cargo de director o alguno de los cargos señalados en el párrafo precedente, tenga entre sus funciones la de contratación de personal o tenga injerencia directa o indirecta en el proceso de selección. Salvo prueba en contrario, existe injerencia directa cuando el accionista, participacionista y, en general, socio o asociado de la persona jurídica empleadora, tiene un cargo superior a aquél que tiene la facultad de nombrar o contratar al personal.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del anotado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decretos Supremos N° 134-2004-EF y 191-2004-EF⁶, dispone que para efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley, se considerará valor de mercado de las remuneraciones del titular de una empresa individual de responsabilidad limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica que trabaja en el negocio, o, de las remuneraciones que correspondan al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del propietario de la empresa, titular de una empresa individual de responsabilidad limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica, a los siguientes importes:

- 1.1. La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa.
- 1.2. En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.3. En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.4. De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa.

- 1.5. De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventa y cinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

Que el numeral 2 del inciso b) del mencionado artículo 19-A señala que la remuneración del trabajador elegido como referente se sujetará a lo siguiente:

- 2.1. Se entiende como remuneración del trabajador elegido como referente al total de rentas de quinta categoría a que se refiere el artículo 34 de la Ley, computadas anualmente. La deducción del gasto para el pagador de la remuneración, por el importe que se considera dentro del valor de mercado, se registrará además por lo señalado en el inciso v) del artículo 37 de la Ley.
- 2.2. La remuneración deberá corresponder a un trabajador que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con alguno de los sujetos citados en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley.
- 2.3. El trabajador elegido como referente deberá haber prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período de tiempo que aquel por el cual se verifica el límite. Cuando cese el vínculo laboral de este último antes del término del ejercicio o si ingresa a él luego de iniciado el mismo, el valor de mercado se determinará sumando el total de las remuneraciones puestas a disposición del trabajador elegido como referente, en dicho período.

Que de las normas antes glosadas y según se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08280-4-2014 y 03684-3-2016, entre otras, se ha previsto un orden de prelación y exclusión en el empleo de las reglas respecto a la determinación del valor de mercado de la remuneración de una persona natural que es trabajador y socio de la misma empresa y que en función a las reglas expuestas se debe contar con lo siguiente: i) Estructura organizacional que permita acreditar fehacientemente la elección de la regla pertinente; ii) Que el trabajador socio no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con el trabajador cuya remuneración se utilizará para establecer el valor de mercado; y iii) Que los sujetos a comparar hayan prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período a verificar.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° XXXXXXXXXX (fojas 228 y 229), la Administración señaló a la recurrente que de la información obtenida de sus Planillas Electrónicas presentadas, mediante PDT 601, correspondientes a enero a diciembre de 2017, observó que había considerado como gasto deducible de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, la totalidad de las remuneraciones efectuadas a su Gerente General, así como a su Gerentes Técnico y de Administración y Finanzas, según se detalla a continuación:

CUADRO N° 1

TRABAJADOR	PERÍODO	REMUNERACIÓN DE LIBRE DISPOSICIÓN S/	CARGO	VINCULACIÓN
XXXXXXXXXX	01-2017 al 12-2017	862 040,00	Gerente General	Accionista
XXXXXXXXXX	01-2017 al 12-2017	337 237,00	Gerente de Administración y Finanzas	Accionista
XXXXXXXXXX	01-2017 al 12-2017	328 767,00	Gerente Técnico	Accionista



Que asimismo, le indicó que a efectos de determinar si las remuneraciones que percibieron los mencionados trabajadores, se encontraban al valor de mercado en el ejercicio 2017, realizó el siguiente análisis, conforme con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

- En el caso de XXXXXXXXXXXX, procedió a comparar las remuneraciones que obtuvo, con la remuneración de un trabajador elegido como referente, determinándose, que no existía un trabajador que realizara funciones similares y tampoco existía un nivel jerárquico equivalente; sin embargo, siguiendo el orden de prelación establecido en la citada norma legal, señaló que XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, Jefe Administrativa, se encontraba en el nivel jerárquico inmediato inferior dentro de la empresa, de acuerdo a lo señalado en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que, de la comparación efectuada, la remuneración percibida por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX en el ejercicio 2017 excedió el valor de mercado en S/ 732,00, según se detalló en el Anexo N° 03 adjunto (foja 226).
- En el caso de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXX, procedió a comparar las remuneraciones que obtuvieron con la remuneración de un trabajador elegido como referente, determinándose, que no existía un trabajador que realizara funciones similares y tampoco existía un nivel jerárquico equivalente; sin embargo, siguiendo el orden de prelación, establecido en la citada norma legal, señaló que XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, Jefe de División de Papel y Laboratorios, se encontraba en el nivel jerárquico inmediato inferior dentro de la empresa, de acuerdo a lo señalado en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que, de la comparación efectuada, la remuneración percibida por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX en el ejercicio 2017 excedió el valor de mercado en S/ 190 245,00, en tanto que la remuneración percibida XXXXXXXXXXXXXXXX en dicho ejercicio excedió el valor de mercado en S/ 181 775,00, según se detalló en el Anexo N° 03 adjunto (foja 226).

Que en ese sentido, le solicitó que sustentara por escrito los motivos y/o razones técnicas y legales por los cuales consideró las remuneraciones, que excedían el valor de mercado, como gasto deducible del ejercicio 2017, adjuntando documentación sustentatoria correspondiente; en caso contrario, procedería a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, el 16 de enero de 2019, presentó un escrito, ingresado con Expediente N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (fojas 88 a 92), señalando, entre otros, que el Gerente de Administración y Finanzas y el Gerente Técnico no calificaban como partes vinculadas de la empresa, puesto que solo tenían una participación accionaria equivalente al 7,5% en el capital social, y además no tenían funciones de administración general de la empresa y ninguno de ellos en forma individual podían contratar personal. Asimismo, indicó que, en el caso del Gerente de Administración y Finanzas, las facultades del ejercicio individual otorgadas eran para los procedimientos judiciales y administrativos y solo podía ejercerlas en ausencia o impedimento del gerente general. Asimismo, indicó que no resultaba correcto que para determinar los supuestos excesos en la remuneración del Gerente General, se hubiese considerado como trabajador referente a la Jefa de Administración; y, en el caso de los Gerentes de Administración y Finanzas y Técnico, se hubiese

considerado como trabajador referente al Jefe de División de Papel y Laboratorios; puesto que, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 19-A de su reglamento, no podía incluirse en la determinación de los supuestos excesos de remuneraciones a gerentes que legalmente no calificaban como partes vinculadas.

Que agregó, que había comprobado que se había incurrido en un error en el caso del Gerente General, al considerar como trabajador referente a la "jefa administrativa/asistente de gerencia" cuando correspondía considerar como trabajador referente, al Gerente de Administración y Finanzas; en consecuencia, se habría producido un exceso de remuneración sobre el valor de mercado, por el importe de S/ 187 566,00, que era el resultado de restar la remuneración anual del Gerente General y dos veces la remuneración anual del Gerente de Administración y Finanzas, por lo que, procedió a agregar dicho monto a la renta neta del 2017, y proceder a pagar el impuesto con los intereses correspondientes, así como la multa acogida al Régimen de Gradualidad.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (fojas 219 a 223), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, y señaló que conforme al Acta de Junta General de Accionistas de fecha 16 de setiembre de 2008 y al Manual de Organización y Funciones (MOF), el Gerente de Administración y Finanzas y el Gerente Técnico, calificaban como partes vinculadas con su empleador (la recurrente), debido a su participación en el control y la administración de la recurrente, al tener, entre sus funciones, la contratación de personal, así como tenían poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adoptaran en la empresa recurrente, por lo que, procedía a determinar exceso de remuneración de mercado en ambos trabajadores.

Que asimismo, indicó que a fin de determinar exceso de remuneración de cada trabajador, analizó en cada caso, lo siguiente:

- En el caso de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, se determinó que no existía un trabajador que realizara funciones similares, así como tampoco existía nivel jerárquico equivalente; sin embargo, siguiendo el orden de prelación establecido en la norma legal, tal como señaló la recurrente, el trabajador referente era el Gerente de Administración y Finanzas, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, quien según el organigrama de la recurrente, se encontraba en el nivel jerárquico inmediato inferior dentro de la empresa, conforme a lo señalado con el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; determinándose en la comparación efectuada que, la remuneración percibida por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX en el ejercicio 2017 excedió el valor de mercado en S/ 568 056,00; agregando que la remuneración del trabajador referente, correspondía al valor que se consideraba dentro del valor de mercado, por lo que al determinarse a este último trabajador también un exceso de valor de mercado en su remuneración percibida, la remuneración comparable era la determinada, según se detalló en el Anexo N° 02 adjunto al resultado del citado requerimiento (foja 218).
- En el caso de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, señaló que no existía un trabajador que realizara funciones similares y tampoco existía un nivel jerárquico equivalente; sin embargo, siguiendo el orden de prelación establecido en la norma, el trabajador referente era el Jefe de División de Papel y Laboratorios, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, quien, según el organigrama de la recurrente, se encontraba en el nivel jerárquico inmediato inferior dentro de la empresa, conforme lo señalado con el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo

19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; determinándose en la comparación efectuada que, las remuneraciones percibidas por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXXXXX en el ejercicio 2017 excedían el valor de mercado en S/ 190 245,00 y S/ 181 775,00, respectivamente.

Que en ese sentido, la Administración mantuvo el reparo por las remuneraciones que excedieron el valor de mercado como gasto deducible, por el importe de S/ 940 076,00, que tenía incidencia en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que mediante el Requerimiento N° XXXXXXXX (fojas 215 y 216), la Administración, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones formuladas a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones determinado, ascendente a S/ 940 076,00, según el Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXX, a efecto que presentara por escrito sus observaciones y/o descargos respectivos, adjuntando la correspondiente documentación sustentatoria.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el referido requerimiento, el 23 de abril de 2019, presentó un escrito, ingresado con Expediente N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (fojas 1 y 2), señalando, entre otros, que se ratificaba en su posición; y, que toda la documentación sustentatoria con las observaciones planteadas, fue presentada con ocasión de lo solicitado mediante Requerimiento N° XXXXXXXX; siendo que también constituía documentación sustentatoria las declaraciones juradas, PLAME y demás documentación que obraba en poder de la Administración.

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXX (fojas 211 a 213), la Administración indicó que, al no haber presentado la recurrente información y/o documentación adicional, correspondía mantener el reparo por las remuneraciones que excedían el valor de mercado como gasto deducible, que tenía incidencia en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por el importe de S/ 940 076,00.

Que de lo antes expuesto, se tiene que la Administración reparó las remuneraciones de XXXXXXXX XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXXXXX al considerar que excedían el valor de mercado, conforme con lo establecido en el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde verificar si éstos se encuentran arreglados a ley.

Exceso sobre el valor de mercado de la remuneración del Gerente de Administración y Finanzas

Que conforme con el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es deducible la remuneración que correspondía, entre otros, al accionista, siempre que se hubiese probado que hubiera trabajado en el negocio; y, que su remuneración no excediera el valor de mercado, siendo este último requisito exigido, en la medida que el accionista calificara como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa.

Que de autos, se aprecia que la Administración reparó el exceso de la remuneración del Gerente de Administración y Finanzas, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, al calificarlo como parte vinculada con su empleador (recurrente), en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa, estableciendo el valor de mercado de su remuneración, de conformidad con lo establecido en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo a lo señalado por la Administración, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX es accionista de la recurrente con una participación del 7,5% del capital social⁷, por lo que a fin de aplicar las reglas de valor de

mercado, corresponde establecer si durante el período fiscalizado trabajó para la recurrente; y, si calificaba como parte vinculada con la recurrente.

Que según el Asiento C00004⁸ de la Partida Electrónica N° XXXXXXX del Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima de la Zona Registral N° IX – Sede Lima de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP (fojas 46 y 47), mediante Acta de Junta General de Accionistas de 16 de setiembre de 2008, se nombró como Gerente de Administración y Finanzas a XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, habiendo ocupado dicho cargo hasta el 29 de noviembre de 2022⁹, por lo que ha quedado acreditado que el accionista XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX ejerció el cargo de Gerente de Administración y Finanzas durante el ejercicio fiscalizado, quedando pendiente determinar si participaba en el control y administración de la recurrente.

Que en el Manual de Organización y Funciones de la recurrente (fojas 3 a 41), se señala que la Gerencia de Administración y Finanzas (foja 27), está representada por un Gerente, que debe cumplir, entre otras, las siguientes funciones específicas: (i) Contratación y evaluación del personal, (ii) Planificar y ordenar los pagos a proveedores; (iii) Planificar la producción en coordinación con el área técnica, (iv) Hacer seguimiento y conseguir a potenciales clientes tanto locales como extranjeros, (v) Administrar los recursos económicos de la empresa, (vi) Diseñar estrategias económicas para competir en el mercado, (vii) Realizar control operativo, administrativo, financiero y de gestión de la compañía; (viii) Velar por los intereses del negocio en lo concerniente a efectividad y control del costo o gasto, analizando y controlando la rentabilidad y proponiendo la maximización de los resultados por áreas; (ix) Controlar el cumplimiento de las políticas y normas internas y externas que rigen la Organización en todas las áreas, asegurando que dichas normas sean las necesarias y oportunas para evitar los riesgos del negocio y que coadyuven al crecimiento del mismo; y; (x) Verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y laborales de la Compañía.

Que por su parte, en el citado Asiento C00004 de la Partida Electrónica N° XXXXXXX del Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima de la Zona Registral N° IX – Sede Lima (fojas 46 y 47), se aprecia que mediante Acta de Junta General de Accionistas de 16 de setiembre de 2008, se otorgó al Gerente de Administración y Finanzas, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX¹⁰ facultades para que individualmente, en caso de ausencia o impedimento del Gerente General, representara a la sociedad en juicio o fuera de él, gozando para ello de las facultades generales del mandato y las especiales contenidas en los artículos 74 y 75 del Código Procesal Civil, además endosara cheques de terceros para ser depositados en las cuentas bancarias de la sociedad, siendo que frente a terceros la ausencia o impedimento del Gerente General se acreditará de pleno derecho con la sola intervención del Gerente de Administración y Finanzas; y en forma conjunta actuando y firmando con el Gerente General, o con algún otro gerente o apoderado que se nombrara a futuro y a quien expresamente se le facultara a actuar, pudiera abrir, cerrar y transferir cuentas bancarias o mercantiles; girar cheques sobre los saldos acreedores o en sobregiro; endosar, cobrar y cancelar cheques; girar, aceptar, reaceptar, descontar, renovar, protestar y cobrar letras de cambio, vales, pagares y documentos tales como cartas de crédito, conocimientos de embarque y en general cualquier otro documento cambiante, de crédito o comercial, sea en moneda nacional o extranjera; celebrar toda clase de operaciones con instituciones bancarias, financieras, cajas de ahorro, mutuales, cooperativas de ahorro y crédito u otras instituciones crediticias establecidas en el Perú, incluyéndose, entre otras facultades, las de celebrar contratos de préstamo, de cuenta corriente, de mutuo o de cualquier tipo de crédito bajo cualquier modalidad, incluidas las tarjetas de crédito, con o sin garantías personales, prendarias o mobiliarias, así como contratar y separar a trabajadores, fijando sus atribuciones y remuneraciones y reajustarlas.

Que de lo antes expuesto, se tiene que XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, tenía entre sus facultades, la de realizar control operativo, administrativo, financiero y de gestión de la recurrente, contratar y evaluar a los trabajadores, diseñar estrategias económicas para competir en el mercado, controlar el costo o gasto, administrar los recursos económicos de la empresa, controlar el cumplimiento de las políticas y normas internas y externas que rigen a la recurrente, entre otros, lo que demuestra que aquél tenía funciones de planificación, organización, administración y control de la recurrente, por lo que se evidencia funciones de administración de la recurrente.

Que en consecuencia, se encuentra acreditada la configuración del supuesto establecido en el numeral 2 del inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el accionista XXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX calificaba como parte vinculada con la recurrente; por tanto, su remuneración correspondía ser establecida de acuerdo a las reglas de valor de mercado, esto es, según lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a efecto de establecer si su remuneración se encontraba a valor de mercado, es necesario determinar si para aplicar los supuestos previstos por los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento es necesaria la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares¹¹ o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico¹², a fin de obtener un referente válido.

Que al respecto, se han suscitado dos interpretaciones: (i) Para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares¹³ o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico señalado¹⁴, dentro de la estructura organizacional de la empresa; y (ii) Para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares¹⁵ o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico señalado¹⁶, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

Que en atención a ello, mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2023-12 de 1 de diciembre de 2023, se ha adoptado el criterio que recoge la primera de las interpretaciones mencionadas.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

“El artículo 37 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° 979¹⁷ establece 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.

Al respecto, entre los gastos deducibles, el inciso n) del citado artículo prevé a las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una empresa individual de responsabilidad limitada (en adelante, EIRL), accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, “en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado” (énfasis agregado). La norma agrega que este último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de la EIRL, así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa (se indica que el reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación).

Señala además que en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo¹⁸ a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado¹⁹.

De la norma citada se aprecia que para deducir como gasto las remuneraciones de las personas mencionadas, es necesario:

1. Que se pruebe que trabajan en el negocio.
2. Que su remuneración no exceda el valor de mercado.

El requisito indicado en el punto 2, es aplicable al titular de la EIRL o cuando los accionistas, participacionistas, y en general, socios o asociados de las personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, administración o capital de la empresa.

Al respecto, el segundo párrafo del inciso II) del artículo 21 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF²⁰, establece los supuestos en los que para efecto de lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37 de la ley, se considerará que el accionista, participacionista y, en general, el socio o asociado de la persona jurídica empleadora califica como parte vinculada con ésta. Así, por ejemplo, se establece la vinculación cuando se posea más del treinta por ciento (30%) del capital de la persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero (numeral 1). Asimismo, regula el momento en que las causales que prevé se configuran y rigen.

Por otro lado, el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento²¹, señala que para efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la citada ley, se considerará valor de mercado de las remuneraciones del titular de una EIRL, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica que trabaja en el negocio, o, de las remuneraciones que correspondan al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del propietario de la empresa, titular de una EIRL, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica, a los siguientes importes:

- 1.1. La remuneración del trabajador²² mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa.
- 1.2. En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.3. En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.4. De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.5. De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventaicinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

Bajo este marco normativo, corresponde determinar si para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se requiere la

existencia de más de un trabajador que realice funciones similares²³ o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico²⁴, a fin de obtener un referente válido.

(...)

Conforme con los términos de la norma reglamentaria citada, se aprecia que utiliza expresiones como “mejor remunerado” “entre aquellos” y “trabajador de menor remuneración dentro de aquellos”, lo que en una primera aproximación y utilizando un método de interpretación literal²⁵, indicaría que a fin de aplicar los citados acápite, es necesaria la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares²⁶ o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico señalado²⁷, puesto que solo si existiese más de un trabajador podría ubicarse entre ellos al mejor remunerado. Así, por ejemplo, mejor significa “Superior a otra cosa y que la excede en una cualidad natural o moral”²⁸ y en contraposición, menor significa “Que es inferior a otra cosa en cantidad, intensidad o calidad”²⁹. En tal sentido, se requeriría poder comparar entre dos o más personas a fin de encontrar el referente requerido por la norma.

No obstante, como explica RUBIO CORREA: “el método literal es el primero a considerar necesariamente en el proceso de interpretación porque decodifica el contenido normativo que quiso comunicar quien dictó la norma. Sin embargo, el método literal suele actuar —implícita o explícitamente— ligado a otros métodos para dar verdadero sentido a las interpretaciones”³⁰.

Así, es necesario considerar la finalidad para la que ha sido dictada la norma. Al respecto, según el método de la ratio legis: “el «qué quiere decir» de la norma se obtiene desentrañando su razón de ser intrínseca”³¹, siendo la ratio legis la razón de la norma, esto es, el fundamento por el que ella existe³².

En relación con el valor de mercado de las remuneraciones, a nivel doctrinario se ha señalado que la finalidad de la norma es impedir que mediante remuneraciones los socios de empresas o sus parientes extraigan sumas que en realidad constituyen beneficios generados por el capital. Así, el legislador se ve obligado a establecer normas antielusivas como la que es materia de análisis, para que no se atribuya el tratamiento de las rentas del trabajo a las rentas del capital³³.

Esto se corrobora si se observa, por ejemplo, la exposición de motivos de las normas que han venido regulando el valor de mercado de las remuneraciones. Así, en la exposición de motivos del anotado Decreto Legislativo N° 945³⁴ se señaló que la acreditación referida a la relación laboral en el negocio era insuficiente para evitar maniobras elusivas por lo que se contempló el valor de mercado a fin de limitar la deducción de las remuneraciones³⁵.

Para ello, se previó una serie de referentes en supuestos que deben utilizarse de forma sucesiva a fin de determinar si la remuneración materia de análisis puede considerarse a valor de mercado, siendo que para ello se efectúan comparaciones con las remuneraciones de otros trabajadores de la misma organización.

En tal sentido, la finalidad del inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y de la norma reglamentaria es la de ser una herramienta antielusiva para que no se atribuya el tratamiento de las rentas del trabajo a las rentas del capital, la cual es aplicable al titular de una EIRL, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, administración o capital de la empresa³⁶.

Ahora bien, al aplicar la norma es necesario contemplar que en la realidad no todas las organizaciones son iguales, no realizan las mismas actividades, ni tienen el mismo tamaño y, por tanto, su personal no realiza

las mismas funciones. Así, por ejemplo, entre las que estos pueden desarrollar, pueden mencionarse las siguientes: 1. Dirección: A cargo de una o más personas, cuyo fin es tratar de lograr los objetivos de la organización, llevando a cabo tareas de planificación, organización y control; 2. Productiva: Actividad que lleva a cabo la empresa para generar bienes o servicios; 3. Financiera: Referida a la gestión de la contabilidad, fiscalidad y finanzas; 4. Gestión de recursos humanos: Tiene como principal fin la selección de trabajadores, su formación y desarrollo de relaciones laborales; 5. Comercial: Referida, entre otros, a la investigación de mercado, marketing, gestión de ventas, publicidad y 6. Administrativa: Referida al control de la documentación de la empresa³⁷.

Asimismo, se ha indicado que las empresas pueden ser clasificadas según distintos criterios, tales como la actividad que desarrollan (ya sea primaria, como las agrícolas; secundaria, como las que transforman materias primas o terciaria, como es el caso de las que prestan servicios), el tamaño, la forma jurídica (empresario individual, sociales, cooperativas, entre otros), el ámbito geográfico (locales, nacionales, internacionales), entre otros³⁸.

En ese orden de ideas, no todas las empresas se organizan de la misma forma. Así, se ha indicado que: “Para conseguir sus objetivos, las empresas necesitan realizar un conjunto de tareas que se pueden agrupar en áreas de trabajo y a las que se acostumbra llamar funciones empresariales. Su número puede variar de unas empresas a otras según su tamaño y complejidad organizativa. En las empresas pequeñas es frecuente que una misma persona asuma varias funciones”³⁹ (énfasis agregado).

En tal sentido, a fin de interpretar la norma materia de análisis, debe considerarse un aspecto de la realidad que esta norma regula, esto es, que las organizaciones son variadas, de distintos tamaños y que no todo su personal desarrolla las mismas funciones, siendo que en algunos casos es posible que una misma persona asuma diversas funciones, debiéndose tener en cuenta que ello se organiza dependiendo de las necesidades propias del negocio o del rubro en el cual realizan sus actividades económicas.

Sobre el particular, se ha señalado que: “En una empresa, los recursos, actividades o funciones deben coordinarse y ser dirigidos de la forma más conveniente hacia la consecución de sus objetivos, es decir, llevar una estructura organizativa. La organización es el resultado de ese proceso de planificación (qué hacer, cómo hacerlo, quién debe hacerlo y cuándo) por el cual a partir de los objetivos se identifican las funciones, actividades y trabajos que se deben desarrollar para alcanzarlos...”⁴⁰.

En tal sentido, los modelos organizacionales y/o estructuras que adoptan las empresas pueden depender de múltiples factores y es ajeno a la tarea legislativa establecer la cantidad de personas que se requieren para el adecuado funcionamiento de las diversas áreas de una empresa, lo que a su vez redundaría en la cantidad de trabajadores de determinado nivel jerárquico a fin de poder encontrar un referente para determinar el valor de mercado de una remuneración.

En efecto, si bien una empresa podría estar integrada por dos trabajadores o cientos de éstos, la norma no puede circunscribir su aplicación únicamente a empresas que cuenten con una pluralidad de trabajadores que realicen funciones similares o que se encuentren en el mismo grado, categoría o nivel jerárquico, según corresponda, a fin hallar al que sirve de referente, sino que se interpreta que aquella también es aplicable cuando exista uno, en la medida que reúna los requisitos señalados en el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estos son: 1. Que el trabajador socio no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con el trabajador cuya remuneración se utilizará para establecer el valor de mercado; y 2. Que



el sujeto a comparar haya prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período a verificar.

En efecto, de encontrarse un único trabajador que realice funciones similares o en el grado, categoría o nivel jerárquico señalado por la norma, según corresponda, que cumpla los mencionados requisitos, debe trascenderse la literalidad de la norma y acudir a su finalidad, esto es, evitar que se trate como remuneraciones a los dividendos, mediante la búsqueda de un referente para determinar el valor de mercado de la remuneración que se desea analizar, lo que es posible si se cumplen los requisitos antes mencionados, referidos a que no se guarde relación de parentesco con el posible referente y que este y el sujeto analizado (socio, titular de EIRL, entre otros), hayan prestado servicios durante el mismo período a verificar.

No debe perderse de vista que los distintos supuestos que prevé el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento son de aplicación sucesiva, esto es, la intención de la norma es que no se aplique uno de los supuestos si no se ha agotado la búsqueda en el anterior, siendo que en el caso de empresas pequeñas, de personal reducido, podría ocurrir que por falta de más de un trabajador que realice funciones similares o que se encuentre en determinado grado, categoría o nivel jerárquico no pueda aplicarse ninguno de los supuestos anteriores al previsto en el acápite 1.5⁴¹, lo que no es razonable si se cuenta con un trabajador respecto del cual puede aplicarse los acápites anteriores, que no guarda vinculación con el sujeto cuya remuneración es analizada y que ha prestado servicios en el mismo período pues con ello se cumple la finalidad de la norma.

En virtud de lo expuesto, se interpreta que aun cuando la norma analizada contiene expresiones que aludirían a una pluralidad de trabajadores, dicha pluralidad no constituye una condición sine qua non para su aplicación.

Por consiguiente, se concluye que para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares⁴² o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico⁴³, dentro de la estructura organizacional de la empresa.⁴⁴

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2023-12, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1528.

Que según el Organigrama de la recurrente (foja 132), no existe trabajador que realice funciones similares al Gerente de Administración y Finanzas y tampoco existen trabajadores que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente que puedan ser considerados como trabajadores referentes⁴⁴, por lo que, se descarta la aplicación de los acápites 1.1 y 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del citado organigrama, se aprecia que el nivel jerárquico inmediato inferior del cargo del Gerente de Administración y Finanzas, es el cargo de Jefe de División de Papel y Laboratorios, desempeñado por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, único trabajador ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior.

Que estando al criterio expuesto, resulta correcto que, a efecto de determinar el valor de mercado de la remuneración del citado Gerente de Administración y

Finanzas, se considerara como valor de mercado el supuesto previsto en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y por consiguiente, se efectuase el reparo por el doble de la remuneración del trabajador XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX.

Que de autos (foja 227), se aprecia que la Administración a efecto de determinar el importe total de las remuneraciones anuales del Gerente de Administración y Finanzas, así como del trabajador referente, esto es, el Jefe de División de Papel y Laboratorios, consideró sus remuneraciones mensuales, asignaciones, gratificaciones y bonificaciones ordinarias y extraordinarias, indicando que éstas ascendían a S/ 337 237,00 y S/ 73 496,00, respectivamente; en ese sentido, el exceso sobre el valor de mercado de la remuneración del citado Gerente de Administración y Finanzas, ascendió a S/ 190 245,00, que resulta de restar S/ 337 237,00 – S/ 146 992,00 (2 x S/ 73 496,00).

Que en consecuencia, el reparo materia de análisis en este extremo se encuentra arreglado a ley; por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Exceso sobre el valor de mercado de la remuneración del Gerente Técnico

Que conforme con el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es deducible la remuneración que correspondía, entre otros, al accionista, siempre que se hubiese probado que hubiera trabajado en el negocio; y, que su remuneración no excediera el valor de mercado, siendo este último requisito exigido, en la medida que el accionista calificara como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa.

Que de autos, se aprecia que la Administración reparó el exceso de la remuneración del Gerente Técnico, XXXXXXXXXXXX, al calificarlo como parte vinculada con su empleador (recurrente), en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa, estableciendo el valor de mercado de su remuneración, de conformidad con lo establecido en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo a lo señalado por la Administración, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX es accionista de la recurrente con una participación del 7,5% del capital social⁴⁵, por lo que a fin de aplicar las reglas de valor de mercado, corresponde establecer si durante el período fiscalizado trabajó para la recurrente; y, si calificaba como parte vinculada con la recurrente.

Que según el Asiento C00004⁴⁶ de la Partida Electrónica N° XXXXXXXX del Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima de la Zona Registral N° IX – Sede Lima (fojas 46 y 47), mediante Acta de Junta General de Accionistas de 16 de setiembre de 2008, se nombró como Gerente Técnico a XXXXXXXX XXXXX, habiendo ocupado dicho cargo hasta el 29 de noviembre de 2022⁴⁷, por lo que ha quedado acreditado que el accionista XXXXXXXXXXXX ejerció el cargo de Gerente Técnico durante el ejercicio fiscalizado, quedando pendiente determinar si participaba en el control y administración de la recurrente.

Que en el Manual de Organización y Funciones de la recurrente (fojas 3 a 41), se señala que el Gerente Técnico (foja 19), tiene, entre otras, las siguientes funciones: (i) Administrar el área de ingeniería, diseñar y construir piezas de acuerdo a los requerimientos de los clientes y/o de gerencia, así como supervisar el trabajo del área de maestría; (ii) Evaluar desde el punto de vista técnico las compras de bienes y servicios.

Que por su parte, en el citado Asiento C00004 de la Partida Electrónica N° XXXXXXXX del Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima de la Zona Registral N° IX – Sede Lima (fojas 46 y 47), se aprecia que mediante Acta de Junta General de Accionistas de 16 de setiembre de 2008, se otorgó al Gerente Técnico XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX facultades para en forma conjunta actuando y firmando con el Gerente General, o con algún otro gerente o apoderado que se nombrara a futuro y a quien expresamente se le facultara a actuar, pudiera abrir, cerrar y transferir

cuentas bancarias o mercantiles; girar cheques sobre los saldos acreedores o en sobregiro; endosar, cobrar y cancelar cheques; girar, aceptar, reaceptar, descontar, renovar, protestar y cobrar letras de cambio, vales, pagares y documentos tales como cartas de crédito, conocimientos de embarque y en general cualquier otro documento cambiante, de crédito o comercial, sea en moneda nacional o extranjera; celebrar toda clase de operaciones con instituciones bancarias, financieras, cajas de ahorro, mutuales, cooperativas de ahorro y crédito u otras instituciones crediticias establecidas en el Perú, incluyéndose, entre otras facultades, las de celebrar contratos de préstamo, de cuenta corriente, de mutuo o de cualquier tipo de crédito bajo cualquier modalidad, incluidas las tarjetas de crédito, con o sin garantías personales, prendarias o mobiliarias, así como contratar y separar a trabajadores, fijando sus atribuciones y remuneraciones y reajustarlas.

Que de lo antes expuesto, se tiene que XXXXXXXX, es gerente y a su vez tenía injerencia en la contratación y separación de trabajadores, fijando sus atribuciones y remuneraciones, al encontrarse facultado a firmar conjuntamente con el gerente general o con algún otro gerente o apoderado a nombrar; por lo que, se encuentra acreditada la configuración del supuesto establecido en el numeral 2 del inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el accionista XXXXXXXX XXXXXX calificaba como parte vinculada con la recurrente; por tanto, su remuneración correspondía ser establecida de acuerdo a las reglas de valor de mercado, esto es, según lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el Organigrama de la recurrente (foja 132), no existe trabajador que realice funciones similares al Gerente Técnico y tampoco existen trabajadores que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente que puedan ser considerados como trabajadores referentes⁴⁸, por lo que, se descarta la aplicación de los acápites 1.1 y 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del citado organigrama, se aprecia que el nivel jerárquico inmediato inferior del cargo del Gerente Técnico, es el cargo de Jefe de División de Papel y Laboratorios, desempeñado por XXXXXXXX XXXX, único trabajador ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior.

Que estando al criterio expuesto, resulta correcto que a efecto de determinar el valor de mercado de la remuneración del citado Gerente Técnico, se considerara como valor de mercado el supuesto previsto en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y por consiguiente se efectuase el reparo por el doble de la remuneración del trabajador XXXXXXXX XXXXXXXX.

Que de autos (foja 227), se aprecia que la Administración a efecto de determinar el importe total de las remuneraciones anuales del Gerente Técnico, así como del trabajador referente, esto es, el Jefe de División de Papel y Laboratorios, consideró sus remuneraciones mensuales, asignaciones, gratificaciones y bonificaciones ordinarias y extraordinarias, indicando que éstas ascendían a S/ 328 767,00 y S/ 73 496,00, respectivamente; en ese sentido, el exceso sobre el valor de mercado de la remuneración del citado Gerente Técnico, ascendió a S/ 181 775,00, que resulta de restar S/ 328 767,00 – S/ 146 992,00 (2 x S/ 73 496,00).

Que en consecuencia, el reparo materia de análisis en este extremo se encuentra arreglado a ley; por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Exceso sobre el valor de mercado de la remuneración del Gerente General

Que conforme se dejó constancia en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXX (fojas 219 a 223), XXXXXXXX XXXXXXXX, durante el ejercicio 2017 fue Gerente General de la recurrente y titular del 85% de las acciones de capital de la recurrente, lo que

no ha sido cuestionado por la recurrente, estableciendo el valor de mercado de su remuneración, de conformidad con lo establecido en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando como trabajador referente a XXXXXXXX XXXXXXXX.

Que de autos (fojas 48 a 58), se verifica que XXXXXXXX XXXXXXXX posee más de 30% del capital de la recurrente, por lo que califica como parte vinculada de la recurrente, y fue Gerente General de la recurrente durante el ejercicio 2017⁴⁹, por lo que en virtud al numeral 1 del inciso II) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde aplicar las reglas de valor de mercado respecto de sus remuneraciones percibidas en el ejercicio acotado.

Que en el Manual de Organización y Funciones (fojas 3 a 41), se define a la Gerencia General como el máximo órgano de dirección encargado de la gestión administrativa e institucional de la organización a cargo del gerente general, lo que se coincide con el organigrama de la recurrente (foja 36).

Que asimismo, según el citado Manual de Organización y Funciones (fojas 3 a 41) y el organigrama de la recurrente (foja 36), se aprecia que no existe un trabajador referente que realizara funciones similares al Gerente General XXXXXXXX XXXXXXXX, ni tampoco trabajador mejor remunerado ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente, por lo que no resultaban de aplicación los procedimientos señalados en los acápites 1.1 y 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del reglamento de la citada ley.

Que según el organigrama de la recurrente (foja 36), se aprecia que el nivel jerárquico inmediato inferior del cargo del Gerente General, son los cargos de Gerente de Administración y Finanzas y el Gerente Técnico, desempeñados por XXXXXXXX XXXXXXXX y XXXXXXXX, respectivamente, quienes no pueden ser considerados como trabajador referente para establecer la remuneración a valor de mercado de XXXXXXXX XXXXXXXX, al encontrarse acreditado que los citados accionistas están vinculados a la recurrente⁵⁰. En ese sentido, no resultaba de aplicación el procedimiento señalado en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado Reglamento de mencionada ley.

Que asimismo, según el citado Organigrama y Manual de Organización y Funciones, no existe un trabajador de menor remuneración dentro del nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la recurrente; por lo que no resultaba de aplicación el procedimiento señalado en el acápite 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del reglamento de la mencionada ley.

Que en consecuencia, al no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, correspondía que se aplicara el acápite 1.5 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la referida ley, es decir, que el valor de mercado de la remuneración del gerente general será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventaicinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5; lo que no fue aplicado por la Administración.

Que en ese sentido, no resultaba arreglado a ley, que la Administración hubiese determinado el límite de valor de mercado de la remuneración de XXXXXXXX XXXXXXXX, teniendo como trabajador referente a XXXXXXXX XXXXXXXX, Gerente de Administración y Finanzas; por lo que el reparo materia de análisis en este extremo no se encuentra arreglado a ley; y, en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo en este extremo, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los argumentos planteados por la recurrente en relación a este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Resolución N° 08713-5-2017, estableció el criterio respecto a las condiciones para aplicar cada uno

de los supuestos y órdenes de prelación del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que las expresiones “entre aquellos” o “dentro de aquellos”, exigen necesariamente la existencia de dos o más personas en ese rango; aclarando cualquier duda sobre las condiciones para aplicar cada uno de los supuestos y órdenes de prelación que contiene la referida norma legal; que en la Resolución N° 05268-10-2015, no se ha efectuado un análisis de la citada norma legal, e inclusive fue emitida con anterioridad; que según la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no puede extenderse las disposiciones tributarias a supuestos no señalados de manera expresa; y que el hecho que existiera una redacción equivocada del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que solo fue detectada en el caso de la Resolución N° 08713-5-2017, no convierte en correctas las decisiones que no detectaron el error; correspondiendo al Poder Ejecutivo corregir dicho error; es preciso anotar que, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 154 del Código Tributario, este Tribunal se encuentra facultado a interpretar con carácter general el sentido de las normas tributarias, en virtud del artículo 102 del Código Tributario, siendo que en el presente caso, se ha establecido como criterio de observancia obligatoria, entre otros, que para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no se requiere la existencia de más de un trabajador que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico señalado dentro de la estructura organizacional de la empresa.

Que respecto a lo indicado por la recurrente en el sentido que no se aprecia de la resolución apelada que la Administración hubiese incluido algún argumento para sustentar las razones por las cuales no sería válido el criterio expuesto en la mencionada Resolución N° 08713-5-2017, señalando como único sustento el criterio contenido en la Resolución N° 05268-10-2015; y que sí existe un trabajador de grado equivalente al Gerente Técnico, en los términos requeridos bajo el numeral 1.2 del inciso b) del referido artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; argumento que alegó en su recurso de reclamación y ha sido omitido por la Administración en la resolución apelada (fojas 368 a 377); cabe señalar que de la revisión de la resolución apelada, se aprecia que contiene los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta, habiendo emitido pronunciamiento sobre todas cuestiones que suscitaba el expediente, por lo que ha sido emitida, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 del Código Tributario, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

Que en relación a lo alegado por la recurrente respecto a que para determinar el supuesto exceso de valor de mercado de la remuneración del Gerente Técnico, según su organigrama, existe un trabajador de grado equivalente entre el Gerente Técnico y el Gerente de Administración y Finanzas, en los términos requeridos bajo el acápite 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento; y que de acuerdo criterio expuesto en la Resolución N° 08713-5-2017, referido a la exigencia de la existencia de dos o más trabajadores en la respectiva jerarquía, no serían aplicables los acápites 1.3 y 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del referido reglamento, resultando de aplicación el acápite 1.5 del numeral 1 del inciso b) del mencionado artículo, por lo que no existiría ningún exceso de remuneración del Gerente Técnico; cabe indicar de acuerdo al análisis efectuado en los considerandos precedentes, según el organigrama de la recurrente, no existe trabajador que realice funciones similares al Gerente Técnico y tampoco existen trabajadores que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente que puedan ser considerados como trabajadores referentes⁵¹, por lo que, no resulta de aplicación el acápite 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, habiéndose verificado que resultaba correcto considerar como trabajador referente al Jefe de División de Papel y Laboratorios, al encontrarse en el

nivel jerárquico inmediato inferior al cargo del Gerente Técnico, en aplicación del acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del citado artículo 19-A, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que según el criterio expuesto en la Resolución N° 08713-5-2017, para efecto de determinar el supuesto exceso de valor de mercado de la remuneración del Gerente de Administración y Finanzas, no resultaban aplicables los acápites 1.3 y 1.4 del numeral 1 del inciso b) del referido artículo 19-A al no existir más de un trabajador ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico inferior, resultando de aplicación el acápite 1.5 del numeral 1 del inciso b) del mencionado artículo, por lo que no existiría ningún exceso de remuneración del citado gerente; cabe indicar de acuerdo al análisis efectuado en los considerandos precedentes, según el organigrama de la recurrente, no existe trabajador que realice funciones similares al citado gerente y tampoco existen trabajadores que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente que puedan ser considerados como trabajadores referentes⁵², por lo que, no resulta de aplicación el acápite 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, habiéndose verificado que resultaba correcto considerar como trabajador referente al Jefe de División de Papel y Laboratorios, al encontrarse en el nivel jerárquico inmediato inferior al cargo del Gerente Técnico, en aplicación del acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del citado artículo 19-A, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que cabe señalar que en aplicación de lo previsto en el artículo 147 del Código Tributario, no corresponde emitir pronunciamiento respecto a lo alegado por la recurrente en el extremo referido a que en el supuesto negado que no resultara de aplicación el criterio contenido en la Resolución N° 08713-5-2017, la Administración habría determinado erróneamente los supuestos excesos, puesto que en el erróneo cálculo se estaría computando la participación obligatoria de las utilidades, lo que contraviene el criterio dispuesto por la Resolución N° 07590-9-2019, debido que dicho aspecto no fue impugnado al interponer recurso de reclamación (fojas 303 a 318).

Que sin perjuicio de ello, es preciso anotar que la Administración a efecto de considerar las remuneraciones de los Gerentes de Administración y Finanzas y Técnico, así como del trabajador referente, ha considerado sus remuneraciones mensuales, asignaciones, gratificaciones y bonificaciones ordinarias y extraordinarias, debiendo agregarse que la jurisprudencia citada por la recurrente no existe.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que el Gerente Técnico, XXXXXXXXXXXXXXXX, no puede ser calificado como parte vinculada, puesto que solo tiene el 7,5% del capital y no tiene funciones de administración general, ni de contratación de trabajadores, ni participaba en la selección de personal, según los poderes, organigrama y ROF, por lo que ha quedado demostrado que no cumple ninguno de los supuestos contemplados en el inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para ser considerado como parte vinculada; y, cita la Resolución N° 01938-4-2019; cabe señalar que contrario a lo afirmado por la recurrente, el citado gerente califica como parte vinculada a la recurrente al encontrarse facultado a contratar y separar trabajadores, así como a fijar y reajustar atribuciones y remuneración, debiendo agregarse que la jurisprudencia citada por la recurrente no resulta de aplicación al referirse a un supuesto distinto al del presente caso.

Que en referencia a lo manifestado por la recurrente respecto a que con el esquema que contiene la citada norma legal, la Administración no recibió más, siendo el beneficio para los accionistas trabajadores de mayores ingresos por remuneraciones, gravados con la tasa del 30%, por lo que lo lógico, sería que, al corregirse esas normas, en adelante no califique como exceso de remuneraciones de mercado las de aquellos trabajadores accionistas, cuyas remuneraciones sean iguales o excedan del monto a partir del cual ya están gravadas con

el 30% del impuesto; cabe indicar que la recurrente está cuestionando la legalidad de la norma, debiendo señalarse que el Tribunal Fiscal, como tribunal administrativo, no tiene facultades para emitir pronunciamiento sobre el particular, toda vez que mediante la sentencia de 18 de marzo de 2014, emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido que en ningún caso los tribunales administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer el control difuso de normas respecto de las cuales se alegue una vulneración a la Constitución Política.

Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX

Que la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX (fojas 297 a 299) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, señala 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 corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX se sustenta en el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones, contenido en la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX, y que dicho reparo ha sido revocado en el extremo referido al valor de mercado de la remuneración del Gerente General, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, y confirmado en cuanto al exceso del valor de mercado de las remuneraciones de los Gerentes de Administración y Finanzas y Técnico, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXXXXXX, respectivamente, corresponde emitir similar pronunciamiento; en ese sentido, procede revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración proceda de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que el informe oral solicitado se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes según constancia del informe oral que obra en autos (foja 429).

Con los vocales Flores Pinto y Villanueva Aznarán, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

1. REVOCAR la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXXXXXX de 30 de octubre de 2019, en el extremo del reparo por exceso de valor de mercado de la remuneración del Gerente General, XXXXXXXXXXXXXXXX, y su multa vinculada en dicho extremo; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"Para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápite 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares⁵³ o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico⁵⁴, dentro de la estructura organizacional de la empresa."

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

AMICO DE LAS CASAS
Vocal Presidente

VILLANUEVA AZNARÁN
Vocal

FLORES PINTO
Vocal

Rodríguez López
Secretaria Relatora

NOTA: documento firmado digitalmente

¹ La citada carta y requerimiento fueron depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 3 de diciembre de 2018, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 236 y 250).

² Los mencionados requerimientos fueron notificados el 9 de enero de 2019 y 17 de abril de 2019 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de las personas con quienes se entendieron las diligencias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 214 y 225).

³ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 15 de marzo de 2007.

⁴ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2008.

⁵ La referida norma también prevé los siguientes supuestos "(...) 3. Cuando su cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad posean, individualmente, entre sí o conjuntamente con el trabajador, la proporción del capital señalado en el numeral 1 del presente inciso; o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso, 4. Cuando participe en contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente, directamente o por intermedio de un tercero, en más del treinta por ciento (30%) en el patrimonio del contrato; o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso. Asimismo, cuando su cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad participen individualmente, entre sí o conjuntamente con el trabajador, en más del treinta por ciento (30%) en el patrimonio del contrato o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso. 5. Cuando en el contrato de asociación en participación se encuentre establecido que el asociado participará, directamente o por intermedio de un tercero, en más del treinta por ciento (30%) en los resultados o en las utilidades generados por uno o varios negocios del asociante persona jurídica; o cuando el asociado se encuentre en el supuesto del numeral 2 del presente inciso, de uno o varios negocios del asociante persona jurídica. Asimismo, cuando en tales contratos se encuentre establecido que su cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad participen, individualmente, entre sí o conjuntamente con el trabajador, en más del treinta por ciento (30%) en los resultados o en las utilidades generados por uno o varios negocios del asociante persona jurídica; o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso, de uno o varios negocios del asociante persona jurídica. 6) Cuando en la junta general de accionistas o de socios de la persona jurídica empleadora se ejerza influencia dominante en la adopción de los acuerdos referidos a los asuntos mencionados en el artículo 126 de la Ley General de Sociedades. Existirá influencia dominante de la persona natural que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación la mayoría de votos necesaria para la toma de decisiones en dichas juntas, siempre y cuando cuente con, al menos, el diez por ciento (10%) de los votos necesarios para dicha toma de decisiones".

⁶ Publicados en el Diario Oficial "El Peruano" el 5 de octubre y 23 de diciembre de 2004.

⁷ Lo que no ha sido cuestionado por la recurrente.

⁸ El citado Título fue presentado el 22 de junio de 2010.

⁹ Según el Asiento C00006 de la citada Partida Electrónica (fojas 437 a 442), mediante Junta General de Accionistas de 29 de noviembre de 2022, se revocó el nombramiento de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, como Gerente de Administración y Finanzas; y, a su vez, se revocaron los poderes que anteriormente le habían sido conferidos, entre ellos, los que corrían inscritos en el Asiento C00004.

¹⁰ Ibidem Nota 9.

¹¹ En el caso del acápite 1.1.

¹² En los casos de los acápite 1.2 a 1.4.

¹³ Ibidem Nota 11.

¹⁴ Ibidem Nota 12.

- ¹⁵ *Ibidem* Nota 11.
- ¹⁶ *Ibidem* Nota 12.
- ¹⁷ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 15 marzo de 2007, y entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2008.
- ¹⁸ En concordancia con esto, el inciso h) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta considera como dividendo: "El importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado".
- ¹⁹ En similar sentido, el inciso ñ) del citado artículo considera como deducibles las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una EIRL, accionistas, participacionistas o socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. Se agrega que este último requisito será de aplicación cuando se trate del cónyuge, concubino o los parientes antes citados, del propietario de la empresa, titular de la EIRL así como de los accionistas, participacionistas y en general de socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa (se indica que el reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación). Se dispone además que en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.
- ²⁰ Modificado por Decreto Supremo N° 177-2008-EF, publicado el 30 diciembre 2008.
- ²¹ Modificado por Decretos Supremos N° 134-2004-EF y 191-2004-EF, publicados el 5 de octubre y 23 de diciembre de 2004, respectivamente.
- ²² Debe tenerse en cuenta lo previsto por el numeral 2 del mismo inciso b), referido a la remuneración del trabajador elegido como referente. Según dicha norma, esta remuneración se sujeta a las siguientes reglas: "2.1. Se entiende como remuneración del trabajador elegido como referente al total de rentas de quinta categoría a que se refiere el Artículo 34 de la Ley, computadas anualmente. La deducción del gasto para el pagador de la remuneración, por el importe que se considera dentro del valor de mercado, se registrará además por lo señalado en el inciso v) del Artículo 37 de la Ley. 2.2. La remuneración deberá corresponder a un trabajador que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con alguno de los sujetos citados en los incisos n) y ñ) del Artículo 37 de la Ley. 2.3. El trabajador elegido como referente deberá haber prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período de tiempo que aquel por el cual se verifica el límite. Cuando cese el vínculo laboral de este último antes del término del ejercicio o si ingresa a él luego de iniciado el mismo, el valor de mercado se determinará sumando el total de las remuneraciones puestas a disposición del trabajador elegido como referente, en dicho período".
- ²³ En el caso del acápite 1.1.
- ²⁴ En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.
- ²⁵ Conforme con RUBIO CORREA y ARCE: "El método literal interpreta el contenido de la norma usando los significados técnicos o usuales que dé el texto a las palabras que utiliza, así como las reglas gramaticales del idioma respectivo. A veces, determinar si el uso de los términos es el común o el técnico, es difícil de precisar". En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial y ARCE, Elmer, Teoría Esencial del ordenamiento jurídico peruano, Colección lo esencial del Derecho N° 10, PUCP, 2019, Lima, p. 113.
- ²⁶ En el caso del acápite 1.1.
- ²⁷ En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.
- ²⁸ Al respecto, véase: Diccionario de la Real Academia Española en: <https://dle.rae.es/mejor>
- ²⁹ Véase: *Ibidem* en: <https://dle.rae.es/menor?m=form>
- ³⁰ En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho, PUCP, 2009, Lima, p. 239.
- ³¹ Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 240.
- ³² En este sentido, véase: RUBIO CORREA y ARCE, Op. Cit., p. 114.
- ³³ En este sentido, véase: MEDRANO CORNEJO, Humberto, "Impuesto a la Renta y dividendos: remuneración de los socios, revaluación de activos y distribución en especie" en: Derecho & Sociedad, N° 22, PUCP, 2004, Lima, pp. 377 y ss. En similar sentido, VILLANUEVA GUTIÉRREZ señala que la norma que da tratamiento de dividendos a las remuneraciones de accionistas que trabajan como dependientes en la compañía, que exceden del valor de mercado, constituye una norma antielusiva específica. Al respecto, véase: VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker, "Las normas antielusivas específicas de la ley

- interna y su aplicación a nivel del tratado" en: Derecho & Sociedad, N° 43, PUCP, 2004, Lima, p. 441.
- ³⁴ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de diciembre de 2003.
- ³⁵ Con anterioridad al Decreto Legislativo N° 945, el citado inciso n), recogido por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356, eran deducibles: "Las remuneraciones que por todo concepto correspondan a los accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio" siendo que con la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 945 se previó que las remuneraciones serían deducibles en tanto se pruebe que las personas mencionadas en dicho inciso trabajan en el negocio y se agregó que si estas excedían el valor de mercado, la diferencia sería considerada como dividendo a cargo del titular, accionista, participacionista, socio o asociado.
- ³⁶ Debiéndose considerar además que para que el gasto por remuneración sea deducible, es necesario que dichas personas trabajen en la empresa, negocio o persona jurídica.
- ³⁷ En este sentido véase: MACHADO MATEOS, Aroha y RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Olga, Organización empresarial y recursos humanos, Tutor Formación, 2020, Logroño, pp. 6 y ss.
- ³⁸ Al respecto, véase: *Ibidem*.
- ³⁹ Al respecto, véase: SÁNCHEZ ESTELLA, Óscar, HERRERO DOMINGO, Ricardo y HORTIGUELA VALDEANDE, María Angeles, Organización empresarial y de recursos humanos UF 0517, Paraninfo, 2018, Madrid, p. 3.
- ⁴⁰ En este sentido, véase: MACHADO MATEOS, Aroha y RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Olga, Op. Cit., p. 11.
- ⁴¹ Que indica que de no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventaicinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.
- ⁴² En el caso del acápite 1.1.
- ⁴³ En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.
- ⁴⁴ Según el Organigrama de la recurrente (foja 132), el Gerente Técnico se encuentra dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente al Gerente de Administración y Finanzas; sin embargo, aquél no puede ser considerado como trabajador referente para establecer la remuneración a valor de mercado de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, al haberse acreditado, en la presente instancia, según se analizará más adelante, que el citado accionista está vinculado a la recurrente. El citado criterio ha sido recogido de la Resolución N° 07524-2-2020.
- ⁴⁵ Lo que no ha sido cuestionado por la recurrente.
- ⁴⁶ El citado Título fue presentado el 22 de junio de 2010.
- ⁴⁷ Según el Asiento C00006 de la citada Partida Electrónica (fojas 437 a 442), mediante Junta General de Accionistas de 29 de noviembre de 2022, se revocó el nombramiento de XXXXXXXXXXXXXXXX, como Gerente Técnico; y a su vez, se revocaron los poderes que anteriormente le habían sido conferidos, entre ellos, los que corrían inscritos en el Asiento C00004.
- ⁴⁸ Según el Organigrama de la recurrente (foja 132), el Gerente de Administración y Finanzas se encuentra dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente al Gerente Técnico; sin embargo, aquél no puede ser considerado como trabajador referente para establecer la remuneración a valor de mercado de XXXXXXXX al haberse acreditado, en la presente instancia, que el citado accionista está vinculado a la recurrente. El citado criterio ha sido recogido de la Resolución N° 07524-2-2020.
- ⁴⁹ Según el Asiento B 00003 de la Partida Electrónica N° XXXXXX del Registro de Persona Jurídicas de la Oficina Registral Lima de la Zona Registral N° IX – Sede Lima (foja 444), se aprecia que por Escritura Pública de 10 de marzo de 2003 y Junta General de accionistas de 4 de diciembre de 2002, se aprobó la modificación de estatutos de la recurrente a efecto que adoptara la forma de una sociedad anónima cerrada sin directorio, ratificándose al Gerente General XXXXXXXXXXXXXXXX XXXX, y según el Asiento C00005 de la citada partida, se aprecia que por Escritura Pública de 19 de mayo de 2017 y Junta General de accionistas de 26 de abril de 2017, reaperturada el 22 de junio de 2017, se acordó otorgar, entre otros, poderes a favor del Gerente General XXXXXXXX (foja 448).
- ⁵⁰ Similar pronunciamiento ha sido emitido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06556-8-2021 y 07524-2-2020.
- ⁵¹ *Ibidem* Nota 48.
- ⁵² *Ibidem* Nota 44.
- ⁵³ En el caso del acápite 1.1.
- ⁵⁴ En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.

J-2249930-1

Nota: El tachado de los datos de los administrados en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10387-5-2023 se sustenta en lo dispuesto por el artículo 85° del Código Tributario, referente a la reserva tributaria.