



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

EXPEDIENTE N° : 12827-2019  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 25 de setiembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 13 de setiembre 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° [redacted] girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 y la Resolución de Multa N° [redacted] emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la apelada resulta nula, por falta de motivación, debido a que en ella se señala que el trabajador [redacted] ocupa un cargo operativo de administrador de uno solo de los negocios de la empresa, sin embargo, ha omitido indicar por qué no es posible tener a otro trabajador como referente vulnerándose el debido procedimiento. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03500-Q-2017, 10072-10-2017 y 19718-10-2011.

Que agrega que la Administración ha incumplido con valorar de manera conjunta los medios probatorios presentados, emitiéndose un pronunciamiento sesgado e incompleto de los hechos y contraviniendo el principio de verdad material. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07578-8-2014 y la Sentencia Casatoria N° 563-2015-LIMA.

Que menciona que los valores impugnados tampoco se encuentran debidamente motivados, ya que en ellos no se expone de manera completa las razones de hecho y de derecho que sustentan su emisión, por lo que también resultan nulos.

Que mediante escritos de alegatos (fojas 211 a 220), la recurrente reitera lo señalado en su recurso de apelación, haciendo hincapié en que la Administración no puede tener certeza de la notificación de las Carta de presentación ni del primer requerimiento, debido a que no existen las constancias de notificación de las mismas. Agrega que, no se ha empleado un medio uniforme de notificación durante el procedimiento de notificación, lo que vulnera el principio de seguridad jurídica y confianza, por lo que también invoca su nulidad.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización parcial iniciado a la recurrente reparó el exceso de remuneración a valor de mercado del ejercicio 2017, por el importe de S/ 162 541,00, respecto del Gerente General [redacted] quien es a su vez accionista de la recurrente, al amparo del inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 1.3 del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que ésta era superior al valor de mercado.

Que indica que procedió conforme lo dispuesto en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto no existían los referentes indicados en los numerales 1.1 y 1.2 del mismo artículo 19-A, por lo que consideró como valor de mercado el doble de la remuneración del señor [redacted] (Administrador General), quien era el trabajador

1  
8 A A y



# Tribunal Fiscal

N° 05164-10-2020

mejor remunerado entre aquellos que se ubican dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

Que además indica que, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 104 y 113), notificados mediante depósito en el buzón electrónico de la recurrente el 13 de setiembre de 2018 (foja 208)<sup>1</sup>, la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2017, considerando como elementos del tributo a fiscalizar, los gastos, y como aspectos de tal elemento, los gastos de personal, directores y gerentes.

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió los siguientes valores:

- **Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_** por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 por el importe de S/ 47 949,00, más intereses, al haberse efectuado un reparo por concepto de exceso de remuneración a valor de mercado, por el importe de S/ 162 541,00, sustentándose en los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ y sus respectivos resultados (fojas 127 a 129).
- **Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_** por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (fojas 124 a 126).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ y la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ han sido emitidas con arreglo a ley. No obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento respecto de las nulidades invocadas por la recurrente.

## 1. Nulidad del Procedimiento de Fiscalización

Que la recurrente señala que la Administración no puede tener certeza de la notificación de las Carta de presentación ni del primer requerimiento, debido a que no existen las constancias de notificación de las mismas y que no se ha empleado un medio uniforme de notificación durante el procedimiento de notificación, por lo que invoca la nulidad del procedimiento de fiscalización por vulneración al principio de predictibilidad, confianza y seguridad jurídica.

Que de acuerdo con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, en la cual se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión; y, b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Que el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF<sup>2</sup>, durante el Procedimiento de Fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas.

<sup>1</sup> De conformidad con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario.

<sup>2</sup> Publicado el 20 marzo 2016.



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

Que agrega el referido artículo 2 que los citados documentos deberán contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del sujeto fiscalizado; b) Domicilio fiscal, de corresponder; c) Registro Único de Contribuyentes (RUC). En el caso de que el sujeto fiscalizado no cuente con número de RUC, el número de su documento de identidad, el Código de Inscripción del Empleador (CIE) u otro número que la SUNAT le asigne, según corresponda; d) Número del documento; e) Fecha; f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; g) Objeto o contenido del documento; y, h) La firma y nombre del trabajador de la SUNAT competente.

Que además el aludido artículo 2, señala que la notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.

Que por su parte el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario, establece que la notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas: por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que agrega la citada norma que la notificación efectuada por medio de este inciso, así como la contemplada en el inciso f), efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

Que asimismo, el referido inciso establece que la notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

Que el inciso b) del artículo 104 del aludido código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, indica que la notificación de los actos administrativos se realizará por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.

Que agrega el citado inciso b) que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo del presente literal.

Que el artículo 106 del citado Código, establece que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso

Que mediante Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT se reguló la notificación de los actos administrativos por medio electrónico, en cuyo inciso e) del artículo 1, modificado por Resolución de Superintendencia N° 221-2015/SUNAT, establece que por "Notificaciones SOL" debe entenderse al medio electrónico aprobado por la presente resolución, mediante el cual la SUNAT deposita en el buzón



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

electrónico asignado al deudor tributario en SUNAT Operaciones en Línea una copia de los documentos o un ejemplar de los documentos electrónicos en los cuales constan los actos administrativos que son materia de notificación.

Que según el artículo 3 de la citada Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 217-2017-SUNAT, señala que los actos administrativos que se señalan en el anexo que forma parte de la presente resolución, podrán ser materia de notificación a través de Notificaciones SOL.

Que asimismo, precisa que la SUNAT incorporará en el citado anexo, de manera gradual, los actos administrativos que podrán ser notificados de esta forma.

Que el numeral 4.1 del artículo 4 de la citada resolución de superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 221-2015/SUNAT, prevé que para efecto de realizar la notificación a través de Notificaciones SOL, la SUNAT deposita copia del documento o ejemplar del documento electrónico, en el cual consta el acto administrativo, en un archivo de formato de documento portátil (PDF), en el buzón electrónico asignado al deudor tributario, registrando en sus sistemas informáticos la fecha del depósito.

Que agrega el citado numeral 4.1, que la citada notificación se considerará efectuada y surtirá efectos al día hábil siguiente a la fecha del depósito del documento, de conformidad con lo establecido por el inciso b) del artículo 104 y el artículo 106 del TUO del Código Tributario.

Que asimismo, el artículo 5 de la referida resolución de superintendencia, modificada por Resolución de Superintendencia N° 221-2015/SUNAT, dispone que la SUNAT podrá efectuar las notificaciones a través de "Notificaciones SOL" siempre que los deudores tributarios cuenten con su Código de Usuario y Clave SOL.

Que mediante Resolución de Superintendencia N° 242-2017/SUNAT, se incorporó al Anexo de la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, los puntos 39 y 40, incluyendo a la carta<sup>3</sup> y al requerimiento<sup>4</sup>, como actos administrativos susceptibles de ser notificados vía "Notificaciones SOL".

Que como se ha señalado precedentemente, mediante la Carta N° \_\_\_\_\_ y el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2017 (fojas 104 y 113), verificándose de autos que éstos fueron depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 13 de setiembre de 2018, de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 208), por lo que contrariamente a lo señalado por la recurrente dichas notificaciones se efectuaron con arreglo a ley.

Que asimismo, se aprecia que el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 100 a 102), el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y su respectivo resultado (fojas 90 a 94 y 96 a 98), fueron notificados el 2 de octubre de 2018, 1 de febrero y 28 de marzo de 2019, respectivamente (fojas 95, 99 y 103), en el domicilio fiscal de la recurrente<sup>5</sup> mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de

<sup>3</sup> Correspondiente a un procedimiento de: Fiscalización distinto al procedimiento de fiscalización parcial electrónica. Precizando la Nota 9 del citado Anexo que no comprende aquella que se notifique a efecto de iniciar el procedimiento de fiscalización en el que la exhibición y/o presentación de la documentación deba realizarse de manera inmediata ni cualquier otra carta que se refiera a un acto que deba realizarse en forma inmediata.

<sup>4</sup> Correspondiente al procedimiento de: a) Fiscalización distinto al procedimiento de fiscalización parcial electrónica; b) Reclamación; y, c) Apelación - etapa de admisibilidad. Precizando la Nota 10 al citado Anexo que tratándose del procedimiento de fiscalización, no comprende aquellos requerimientos a que se refiere el último párrafo del artículo 106 del Código Tributario para la exhibición y/o presentación inmediata de documentación.

<sup>5</sup> Según Comprobante de Información Registrada (foja 75).



# Tribunal Fiscal

N° 05164-10-2020

identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que dichas notificación se efectuaron con arreglo a ley.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no se ha empleado un medio uniforme de notificación durante el procedimiento de notificación, por lo que invoca su nulidad por vulneración al principio de predictibilidad, confianza y seguridad jurídica, cabe indicar que el artículo 104 del Código Tributario señala expresamente que la notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las formas de notificación que regula (acuse de recibo, notificación electrónica, entre otras) siendo que el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, establece que las notificaciones de las cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario; lo que conforme se ha expuesto ha sido observado por la Administración; por lo que, el hecho que la Carta N° y el Requerimiento N° hayan sido notificados por medio de notificación electrónica y que el Resultado del Requerimiento N° el Requerimiento N° y su resultado, hayan sido notificados mediante accuse de recibo, no es causal de nulidad ni implica la vulneración a los principios alegados por la recurrente, en tanto las mismas se realizaron con arreglo a ley, por lo que carece de sustento la nulidad del procedimiento de fiscalización invocada por la recurrente.

## 2. Nulidad de valores

Que la recurrente manifiesta que los valores impugnados no se encuentran debidamente motivados, ya que en ellos no se expone de manera completa las razones de hecho y de derecho que sustentan su emisión.

Que de conformidad con el artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1315<sup>6</sup>, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además los aspectos que han sido revisados.

Que asimismo, el mencionado artículo establece que tratándose de resoluciones de multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que el artículo 103 del Código Tributario, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código, señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que por su parte, el numeral 1.2 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS<sup>7</sup>, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido

<sup>6</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 2016.

<sup>7</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 25 de enero de 2019.



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; y a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Que conforme con el artículo 3 de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del artículo 6 de la citada ley, prevén que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, y que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del referido acto, y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez y, por tanto, su omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes; sin embargo, no es falta de motivación que el órgano resolutor tenga una apreciación distinta a la valoración de los medios probatorios o de la interpretación del derecho contenida en dicho acto.

Que en el mismo orden de ideas, el Tribunal Constitucional ha establecido, entre otras, en la Sentencia N° 03891-2011-PA/TC (fundamento 12)<sup>8</sup> que el derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3 de la Constitución Política del Perú, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

Que a su vez, en el fundamento 17 de la precitada sentencia, el Tribunal Constitucional establece que las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso.

Que indica además en el fundamento 20, que la motivación puede generarse previamente a la decisión – mediante los informes o dictámenes correspondientes– o concurrentemente con la resolución, esto es, puede elaborarse simultáneamente con la decisión. En cualquier caso, siempre deberá quedar consignada en la resolución. La Administración puede cumplir la exigencia de la motivación a través de la incorporación expresa, de modo escueto o extenso, de sus propias razones en los considerandos de la resolución, como también a través de la aceptación íntegra y exclusiva de lo establecido en los dictámenes o informes previos emitidos por sus instancias consultivas, en cuyo caso los hará suyos con mención expresa en el texto de la resolución, identificándolos adecuadamente por número, fecha y órgano emisor.

<sup>8</sup> Dicha sentencia fue recogida por este Tribunal en la Resolución N° 05357-3-2017.



# Tribunal Fiscal

N° 05164-10-2020

Que finalmente, destaca en el fundamento 21, que motivar una decisión no solo significa expresar únicamente al amparo de qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta –pero suficiente– las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada.

Que la Resolución de Determinación N° (foja 129), ha sido emitida por la omisión de S/ 47 949,00, más intereses, al haberse efectuado un reparo por concepto de exceso de remuneración a valor de mercado, por el importe de S/ 162 541,00, consignándose la siguiente indicación: *“Ver detalle del sustento y la base legal en los Anexos N° 01 y N° 02 adjuntos a la presente Resolución de Determinación. Fiscalización Parcial”*.

Que en el Anexo N° 01 a la citada resolución de determinación (foja 128), se indica como observación lo siguiente: *“Requerimiento N° cerrado el 2/10/18; Requerimiento N° cerrado el 28/03/19”*.

Que en el Anexo N° 02 de la misma resolución de determinación (foja 127), se indica lo siguiente: *“Se emite la presente resolución de determinación respecto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio gravable 2017 al determinarse reparos a la renta neta imponible por exceso de valor de mercado de remuneraciones que corresponde al titular de la accionista, socios o asociados, según consta en el Requerimiento N° y su respectivo resultado. Se emite la Resolución de Determinación de acuerdo a lo señalado en el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización Sunat y normas modificatorias”*. Además, se precisa que el citado reparo se ampara, entre otros, en el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, inciso b) del artículo 19-A e inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por otro lado, la Resolución de Multa N° (foja 124 a 126), ha sido emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; sustentándose en los Requerimientos N° y sus respectivos resultados.

Que de lo expuesto se advierte que los citados valores reúnen los requisitos regulados en el artículo 77 del Código Tributario, además se sustentan en el Resultado del Requerimiento N° que como se ha señalado precedentemente fue debidamente notificado a la recurrente en su domicilio fiscal el 28 de marzo de 2019 (foja 95)<sup>9</sup>, el cual contiene las razones de hecho y las normas tributarias que sustentan el reparo efectuado a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, a cuyos fundamentos se remiten los citados valores, por lo que éstos se encuentra debidamente motivados.

Que por lo expuesto, la nulidad deducida por la recurrente respecto de los citados valores no resulta amparable, por lo que no se vulnera los criterios contenidos en las resoluciones citadas por ésta.

### 3. Nulidad de la apelada

Que la recurrente manifiesta que la resolución apelada es nula, por falta de motivación, debido a que en ella se señala que el trabajador ocupa un cargo operativo de administrador de uno solo de los negocios de la empresa, sin embargo, ha omitido indicar por qué no es posible tener a otro trabajador como referente vulnerándose el debido procedimiento.

<sup>9</sup> Notificado mediante acuse de recibo, habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del citado Código Tributario (foja 95).



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

Que de conformidad con lo establecido en artículo 129 del citado Código Tributario, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que de la revisión de la apelada (fojas 174 a 177), se advierte que la Administración se pronunció sobre los aspectos controvertidos por la recurrente y los medios de prueba presentados, así como respecto de la infracción imputada, respondió los alegatos formulados por ésta expresando las razones por las que consideró la existencia de un exceso de valor de mercado en la remuneración del Gerente General, además de señalar por qué correspondía considerar para tal cálculo la remuneración del trabajador, Administrador del Hotel, y no la del Gerente de Operaciones, advirtiéndose que la resolución apelada contiene los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su fallo, consignando la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales la Administración mantuvo el reparo impugnado, por lo que contrariamente a lo alegado por la recurrente, dicha resolución se encuentra motivada y no se advierte ninguna causal de nulidad que afecte su validez; situación distinta es que la recurrente no esté de acuerdo con los fundamentos expuestos o el análisis de los medios probatorios, lo que no conlleva a establecer la nulidad.

Que por lo expuesto, corresponde analizar el reparo y la infracción imputada cuestionadas ante esta instancia.

#### 4. Resolución de Determinación N°

Que de los Anexos N° 01 y 02 a la Resolución de Determinación N° (fojas 127 y 128), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 por concepto de exceso de remuneración a valor de mercado del accionista, que a su vez es el gerente general de la recurrente, por el importe de S/ 162 541,00, sustentándose en el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, así como en los Requerimientos N° y sus respectivos resultados.

Que 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° 979<sup>10</sup>, señala que 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 el Decreto Supremo N° 177-2088-EF<sup>11</sup> 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

<sup>10</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano", el 15 de marzo de 2007.

<sup>11</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2008.



# Tribunal Fiscal

N° 05164-10-2020

de la persona jurídica empleadora califica como parte vinculada con ésta, entre otros<sup>12</sup>, 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. Ejercza 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 citado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 191-2004-EF<sup>13</sup>, respecto de la determinación del valor de mercado de remuneraciones, establece 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.

<sup>12</sup> La referida norma también prevé los siguientes supuesto "(...) 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".

<sup>13</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano", el 23 de diciembre de 2004.



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

- 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 artículo 19-A del mencionado reglamento, establece 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 el numeral 3 del inciso b) del artículo 19-A del mencionado reglamento, dispone respecto de la generación del dividendo, que el valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos señalados en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley se determinará en el mes de diciembre, con motivo de la regularización anual de las retenciones de renta de quinta categoría, o, de ser el caso, en el mes en que opere el cese del vínculo laboral cuando éste ocurra antes del cierre del ejercicio. Para estos efectos, se procederá a comparar la remuneración anual de aquel por el cual se verifica el límite con la remuneración anual del trabajador elegido como referente o con el valor establecido en el numeral 1.5 del inciso b). Todo exceso con relación a este último valor será considerado dividendo de las personas a las que aluden los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley, con las siguientes consecuencias:

- a) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no será deducible de la renta bruta de tercera categoría del pagador.
- b) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no estará sujeto a las retenciones de quinta categoría.
- c) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones será considerado dividendo solamente para efectos del Impuesto a la Renta.
- d) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones deberá mantenerse anotado en los libros contables o registros correspondientes, tal como se consignó inicialmente.
- e) En todos los casos, el impuesto que corresponda por concepto de dividendos será abonado dentro del plazo de vencimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al mes de diciembre, de la siguiente manera:



# Tribunal Fiscal

N° 05164-10-2020

- (i) Tratándose de los supuestos del inciso n), a través de la retención que efectuará el pagador de la renta. En caso la renta a pagar resulte insuficiente, la parte del Impuesto no cubierta por la retención será pagada directamente por el contribuyente.
- (ii) Tratándose de los supuestos del inciso ñ), el contribuyente pagará directamente el Impuesto.

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 de autos, se verifica que mediante el punto 1 al Requerimiento N° (fojas 104), la Administración requirió a la recurrente que proporcionara el Organigrama, el Reglamento de Organización y Funciones (ROF) y el Manual de Organización y Funciones (MOF), que permitan identificar la estructura organizacional y niveles jerárquicos de la empresa, señalando categorías y niveles, asignación de puestos por categorías, cargos y funciones.

Que en el punto 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 102), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó el Manual de Organización y Funciones y el Organigrama solicitado.

Que a través del punto 1 al Requerimiento N° (fojas 96 a 98), la Administración comunicó a la recurrente que de la información obtenida de los sistemas de Sunat, reportes de planilla electrónica – Plame, de la información de los libros contables, del Organigrama y del Manual de Organizaciones y Funciones presentados, determinó la existencia de exceso de remuneración a valor de mercado respecto de quien tiene el 0.01% de sus acciones, y se desempeña como Gerente General, sustentándose en el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, precisó que tomó como referencia el doble de la remuneración del trabajador quien ocupa el cargo de Administrador General, siendo el trabajador inmediato inferior de la Gerencia General, según la información presentada por ésta mediante Planilla Electrónica.

Que sobre el particular, en el Cuadro N° 02 denominado “Cálculo de la Remuneración en exceso según Valor de Mercado – Gerente General” descrito en el Requerimiento N° (foja 97 vuelta), la Administración determinó el exceso del valor de mercado, de acuerdo al siguiente detalle:

**Cuadro N° 1**

Remuneraciones	Gerente General	Trabajador Referente
	DNI N°	DNI N°
Enero 2017	34 419,04	14 706,22
Febrero 2017	34 336,99	14 710,20
Marzo 2017	34 367,96	14 680,20
Abril 2017	34 550,65	14 800,22



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

Mayo 2017	34 550,65	14 734,58
Junio 2017	34 320,32	14 734,58
Julio 2017	61 259,86	29 482,62
Agosto 2017	34 469,96	14 837,14
Setiembre 2017	34 469,96	14 837,14
Octubre 2017	34 471,36	14 837,14
Noviembre 2017	34 471,56	16 920,84
Diciembre 2017	62 422,69	27 683,46
(-) Participación en las Utilidades	1 326,02	1 850,00
(-) Recargo al Consumo	117 583,24	111 784,04
<b>Total Remuneración</b>	<b>349 201,74</b>	<b>93 330,30</b>

Cálculo de Valor de Mercado	S/
Total Sueldo Gerente General	349 201,74
Total Sueldo Trabajador Referente (Doble)	186 660,60
<b>Exceso de Remuneración</b>	<b>162 541,00</b>

Que finalmente, la Administración solicitó a la recurrente señalar por escrito los argumentos técnicos y legales por los cuáles asignó una remuneración por un importe mayor al del mercado.

Que mediante escrito presentado el 18 de febrero de 2019 (foja 59 a 63), la recurrente en respuesta a lo solicitados, sostuvo lo siguiente: i) Que el señor \_\_\_\_\_ es titular únicamente de una acción de la recurrente, por lo que no se configura el requisito de vinculación que exige el numeral 1 del inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues aun siendo trabajador del hotel no tiene más del 30% de las acciones; ii) Que el señor \_\_\_\_\_ es el Gerente General de toda la empresa, la que es dueña de varios negocios de inversiones inmobiliarias y de dos hoteles ( \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ ), y siendo el señor \_\_\_\_\_ quien ocupa el cargo operativo de administrador de uno solo de los negocios del rubro hotelero, no es posible considerarlo como trabajador de referencia para establecer el valor de mercado de las remuneraciones del señor \_\_\_\_\_ iii) Que de acuerdo al Organigrama presentado existe un cargo inmediato inferior al Gerente General, el cual es el cargo de Gerencia de Operaciones, el que debió ser considerado por la Administración para establecer el valor de mercado de la remuneración observada; iv) Que tiene otros rubros distintos al hotelero, gerenciados por el señor \_\_\_\_\_ en los que no participó el señor \_\_\_\_\_ en su calidad de Administrador del Hotel, por lo que no debe ser tomado como trabajador de referencia. Agregó que, se puede verificar en su Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2017 que tiene otros ingresos distintos al hotelero.

Que en el punto 1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 90 a 94), la Administración dejó constancia del escrito y los descargos formulados por la recurrente, y señaló que en base a la información obtenida de los sistemas de la Administración -reportes de planilla electrónica (PLAME)-, de la información de los libros contables, del Organigrama y del Manual de Organización y Funciones presentados por la recurrente, observó que el señor \_\_\_\_\_ es socio de la recurrente con un 0.01% de las acciones, además es trabajador desempeñándose como Gerente General, quién percibió remuneraciones por importes superiores a las determinadas como valor de mercado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, precisó que de la revisión de la Planilla Electrónica Plame observó que el trabajador mejor remunerado es \_\_\_\_\_ quien ocupó el cargo de del Administrador General (trabajador inmediato de la Gerencia general) durante el ejercicio 2017 y obtuvo un remuneración total de S/ 93 330,00, siendo este el considerado como trabajador referente para efectos del cálculo del valor de



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

mercado de remuneraciones, en virtud del numeral 1.3. del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley.

Que adicionalmente, y dando respuesta a los descargos formulados por la recurrente en su escrito presentado el 18 de febrero de 2019, señaló que el señor tiene el 0.01% de las acciones de la recurrente y a la vez se desempeña como su Gerente General, por lo que cumple con el numeral 2) del inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece que para efectos de lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto, se considerará que el accionista, participacionista y, en general, el socio o asociado de la persona jurídica empleadora califica como parte vinculada con ésta, en el supuesto que ejerza, entre otros, el cargo de gerente. Asimismo, detalló que la remuneración del trabajador tomado como referente cumple con lo dispuesto en el numeral 2 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que, de acuerdo al Manual de Organización y Funciones, tiene relación de subordinación directa del Gerente General ( ) sobre el Administrador del Hotel ( ), por lo que resulta ser quien ocupa el grado, categoría o nivel jerárquico inferior.

Precisó sobre el particular, que si bien de acuerdo al organigrama presentado el cargo inmediato inferior al Gerente General es el cargo de Gerencia de Operaciones, del análisis de los documentos "Relación Personal Paracas" y "Relación Personal Miraflores" proporcionados por la recurrente no fue identificado con nombres y apellidos, tampoco se precisó el DNI del trabajador que ocupó el referido cargo ni mucho menos fue declarado a través de la planilla correspondiente al ejercicio 2017, por lo que el cargo de Gerencia de Operaciones no fue identificado por persona física. Finalmente, precisó que el trabajador tomado como referente fue elegido en virtud del numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y su remuneración cumple con lo señalado en el numeral 2 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento, el cual a su vez no discrimina fuentes de ingreso de la persona jurídica empleadora, participación en responsabilidad, grado, experiencia o nivel de instrucción del trabajador referente. Por lo expuesto, la Administración mantuvo el reparo por concepto de exceso de remuneración a valor de mercado de la gerente general, por el importe de S/ 162 541,00.

Que de lo expuesto en los considerandos precedentes, se tiene que la Administración determinó la existencia de exceso de remuneración a valor de mercado respecto de quien tiene el 0.01% de las acciones de la recurrente y se desempeña como Gerente General, sustentándose en el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y tomo como referencia la remuneración del trabajador al considerar que durante el ejercicio 2017 fue el trabajador mejor remunerado de la recurrente, según la información presentada por ésta mediante Planilla Electrónica Plame y el Organigrama presentado por la recurrente.

Que de acuerdo a la información contenida en el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 75 y 190) y lo verificado por la Administración, es socio de la empresa con el 0.01% de participación del capital, y a su vez ejerce el cargo de Gerente General de la recurrente, tal como se dejó establecido en el punto 1 al Resultado del Requerimiento N° y en la apelada (fojas 93 vuelta y 176 vuelta), por lo que califica como parte vinculada con la misma al cumplir con lo dispuesto en el numeral 2 del inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en este sentido, corresponde determinar si el referente considerado por la Administración es acorde con lo establecido en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que establece que el trabajador referente será aquel que reciba la mejor remuneración en el grado, categoría o nivel inmediato inferior dentro de la estructura organizacional de la empresa.

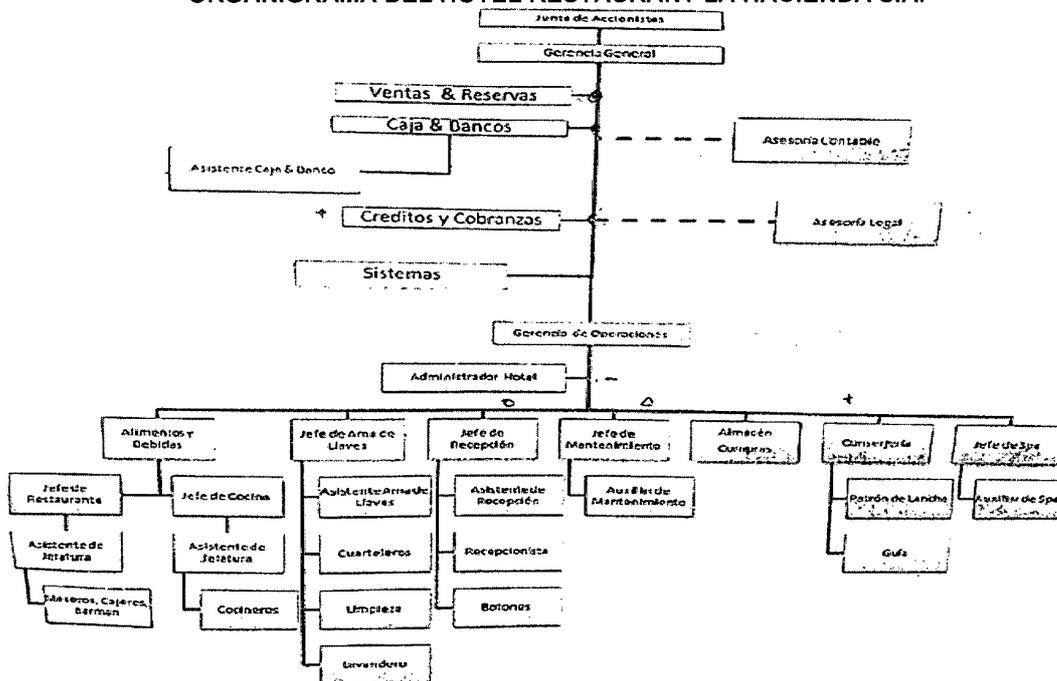


# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

Que de autos se aprecia que la recurrente presentó, entre otros, su Organigrama y el Manual de Funciones (fojas 1 al 34 y 38), observándose que la estructura organizacional de la recurrente se encontraba conformada de acuerdo con el siguiente detalle:

ORGANIGRAMA DEL HOTEL RESTAURANT LA HACIENDA S.A.<sup>14</sup>



Que además, se aprecia que en el Manual de Organización y Funciones (foja 2), se detalló como principales funciones del Administrador del Hotel, esto, del señor [redacted] entre otras, las siguientes: 1) Supervisar las operaciones operativas de los jefes de departamento; 2) Controlar las coordinaciones interdepartamentales para la operación del día; 3) Rendir oportunamente los informes de ocurrencias o incidencias a la Gerencia; 4) Ejecutar productivamente las directivas implementadas; 5) Ejecutar productivamente los planes organizacionales; 6) Seguimiento al cumplimiento de las metas organizacionales; 7) Seguimiento al desarrollo de los miembros de equipo a través de los jefes; 8) Responsable de la supervisión de los planes y coordinación para los eventos especiales; entre otros; precisándose en el mismo documento que el jefe inmediato superior del "Administrador del Hotel" es el "Gerente de Operaciones".

Que respecto del cargo del "Gerente de Operaciones", se aprecia que en el Manual de Organización y Funciones (foja 3), se detallan como sus principales funciones a las siguientes: 1. Visto bueno a los ingresos de compras de los hoteles; 2. Revisión y visto bueno a las rendiciones de caja chica de los hoteles; 3. Revisión del Cronograma de pagos a los proveedores; 4. Visto bueno de los cheques emitidos a los proveedores; 5. Firma y aprobación de presupuesto; 6. Revisión y armado de reportes del sistema: ventas, ocupación, anulaciones, transferencias; 6. Coordinación con administrador y jefes de hoteles; 7. Armado de proyectos para los distintos hoteles; 8. Planeamiento de nuevos procesos y mejora de los

<sup>14</sup> Organigrama presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N°

(fojas 38 y 102).



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

hoteles; 8. Organiza y revisar los procesos para la contratación del personal estratégico, y, 8. Otras funciones que se denominen en el transcurso de la operación sin perjuicio de sus funciones específicas. Asimismo, en el citado documento se especifica que el jefe inmediato del "Gerente de Operaciones" es el "Gerente General".

Que como se ha expuesto precedentemente, la Administración tomó como referente comparable, a efectos de determinar el exceso de remuneración a valor de mercado de Gerente General de la recurrente, al señor [redacted] quien de acuerdo a lo afirmado por la recurrente y lo verificado por la propia Administración de la Planilla Electrónica Plame (fojas 61 y 141), se desempeñaba como Administrador de Hotel ([redacted])<sup>15</sup>, siendo que tal persona tuvo como remuneración de enero a diciembre de 2017, el importe total de S/ 93 330,30 conforme se detalla en el Cuadro N° 1 antes descrito, para ello la Administración se sustenta en que el citado trabajador era según el Organigrama de la empresa y en el documentos denominado "Relación Personal [redacted]" el que percibió mayor remuneración durante todo el año 2017; por lo que, consideró que es aplicable el numeral 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sin embargo, de la revisión del Organigrama y Manual de Organización y Funciones de la recurrente no se aprecia que señor [redacted] sea el trabajador que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior del señor [redacted] Gerente General de la recurrente, pues dicha posición le corresponde a quien ocupe el cargo de la Gerencia de Operaciones, situación que también ha sido reconocido por la propia Administración en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] al indicarse expresamente lo siguiente: "Si bien en el organigrama proporcionado por la recurrente el cargo inmediato inferior al GERENTE GENERAL es el cargo de Gerencia de Operaciones, este último del análisis al documento Relación Personal Paracas y Relación Personal Miraflores proporcionado por el contribuyente no fue identificado con nombres y apellidos, tampoco se precisó el DNI del trabajador que ocupó el referido cargo ni mucho menos fue declarado a través de la planilla correspondiente al ejercicio 2017. Por tanto la Gerencia de Operaciones no fue identificado por persona física" (foja 91); de lo que se advierte que el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior del señor [redacted] Gerente General de la recurrente, no es el de Administrador del Hotel, por lo que no corresponde que se tome como trabajador referente al señor [redacted] quien ocupa este último cargo, para determinar el exceso de valor de mercado en la remuneración del accionista y gerente general de la recurrente, pues no reúne los requisitos previstos por el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo efectuado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado, y en consecuencia, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que no resulta aplicable al presente caso el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05268-10-2015 como erradamente alega la Administración en la apelada, toda vez que se encuentra referido a un caso en el trabajador tomado como referente es el que se encontraba en el nivel jerárquico inferior del Gerente General, lo que no ha ocurrido en el presente caso conforme lo expuesto precedentemente.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente.

<sup>15</sup> La Administración llegó a esta conclusión una vez revisado la Planilla Electrónica Plame y los documentos denominados "Relación personal [redacted]" (fojas 48 a 50) y "Relación Personal [redacted]" (fojas 46 y 47) presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización junto con el Organigrama y el Manual de Organización y Funciones de la empresa.



# Tribunal Fiscal

Nº 05164-10-2020

## 5. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 126), fue girada por la infracción tipificada por 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 el Decreto Legislativo N° 1311<sup>16</sup>, establece que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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 dado que la indicada resolución de multa se encuentra vinculada con la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de aquélla, y en consecuencia, revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la citada sanción.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, tal como se advierte de la constancia del Informe Oral N° 0930-2020-EF/TF (foja 250).

Con los vocales Falconí Sinche y Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Jiménez Suárez.

### RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 13 de setiembre de 2019, y  
**DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N°

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

  
**FALCONI SINCHE**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**RAMÍREZ MÍO**  
VOCAL

  
**JIMÉNEZ SUÁREZ**  
VOCAL

  
**Regalado Castillo**  
Secretario Relator (e)  
FS/RC/RM/rag

<sup>16</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 diciembre 2016.