



Tribunal Fiscal

Nº 04140-11-2020

EXPEDIENTE N° : 655-2020
INTERESADO : Impuesto a la Renta y Multa
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 21 de agosto de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 19 de noviembre 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° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en cuanto al reparo por exceso de valor de mercado por remuneraciones que, entre otros, no se aprecia que en las etapas de fiscalización y reclamación se haya desvirtuado el motivo por el cual no correspondía la aplicación de los acápite 1.1 y 1.2 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a pesar que conforme al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 08280-4-2014 y 03684-3-2016, debió haberse acreditado que no resultaban aplicables algunas de las reglas contenidas en la norma antes citada, en consecuencia, no resulta arreglado a ley que la Administración haya tomado como referente la remuneración del Jefe de Producción, Cristian Ortiz de Zevallos Sarda.

Que alega que la Administración no ha desvirtuado la aplicación del criterio recogido en la Resolución N° 08713-5-2017, que es idéntico al caso de autos, en donde se estableció que la aplicación del acápite 1.3 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exige la existencia de más de un trabajador, situación que no se habría configurado en su caso.

Que la Administración indica que, como consecuencia del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente, procedió a reparar el valor de mercado de las remuneraciones de uno de los accionistas que ocupaba el cargo de gerente general, en relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por el importe de S/ 52 528,00, por cuanto fueron pagadas en exceso según lo indicado en las reglas especiales de valor de mercado de las remuneraciones previstas en la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, refiere que en base a dicho reparo, determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 80 y 87), notificados a la recurrente vía Sistema de Notificación SOL mediante depósitos en su buzón electrónico realizados el 18 de setiembre de 2018, conforme al inciso b) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 81 y 88), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, teniendo como elementos a fiscalizar y aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar los gastos de personal, directores y gerentes.

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización parcial, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por exceso en el valor de mercado de las remuneraciones de uno de los accionistas que ocupaba el cargo de gerente general y detectó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y como consecuencia de ello emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° por el tributo, período y sanción anotadas (fojas 144 a 149).

R *Z* *R* *N* 1



Tribunal Fiscal

Nº 04140-11-2020

Que en tal sentido, la controversia consiste en analizar si los referidos valores han sido emitidos con arreglo a ley.

Resolución de Determinación N°

Exceso en el valor de mercado de las remuneraciones de accionista (gerente general)

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 103), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del ejercicio 2017, por exceso en el valor de mercado de las remuneraciones de uno de los accionistas que ocupaba el cargo de gerente general por el importe de S/ 52 528,00, citando como base legal el inciso n) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento el Requerimiento N° y su resultado, entre otros.

Que de conformidad con 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, 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 en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19°-A del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, prescribe que para efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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; y 1.5)¹ 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 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 citado inciso b) del artículo 19°-A del reglamento establece respecto a la remuneración del trabajador referente, 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 regirá 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)

¹ Modificado por Decreto Supremo N° 191-2004-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 04140-11-2020

del artículo 37º 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 por otro lado, el numeral 3 del inciso b) del artículo 19º-A del referido reglamento indica que el valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos señalados en los incisos n) y ñ) del artículo 37º 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.

Que el mismo numeral agrega que, 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), y que 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 37º 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; y, 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.

Que de las normas antes glosadas y según se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 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 N° 01 del Requerimiento N° (fojas 65 a 67), la Administración en función del organigrama de la empresa y la información obtenida del Formulario PDT 601 presentados por los períodos enero a diciembre 2017, observó un exceso en el valor de mercado de las remuneraciones del accionista de la recurrente, que ostentaba el cargo de Gerente General, debido a que su remuneración anual ascendía a S/ 113 440,00, no existiendo otro trabajador que realice funciones similares dentro de la empresa o que se ubique en el mismo grado o nivel jerárquico, por lo que tomó como referente la remuneración de quien se desempeñaba como Jefe de Producción, ascendente a un monto anual de S/ 30 456,00, al ser el trabajador mejor remunerado dentro del grado o nivel jerárquico inferior, invocando para tal efecto la aplicación de lo establecido en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y sus modificatorias.

Que en tal sentido, estableció como valor de mercado de la remuneración anual de el monto de S/ 60 912,00, correspondiente al doble de la remuneración anual del trabajador determinando un exceso en el valor de mercado de tal remuneración ascendente a S/ 52 528,00 (S/ 113 440,00 - S/ 60 912,00), por lo que le solicitó que sustentara tal exceso por escrito, con base legal y documentación respectiva.

Que mediante escrito presentado el 14 de noviembre de 2018 (fojas 7 a 9), la recurrente señaló que no le resulta aplicable el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19º-A del Reglamento de la Ley del

 3



Tribunal Fiscal

Nº 04140-11-2020

Impuesto a la Renta, dado que tomado como referente, era el único trabajador inmediato inferior a la estructura organizacional de su empresa durante el periodo fiscalizado, siendo que para la aplicación del referido numeral debe existir más de un trabajador ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior. Asimismo, para sustentar sus alegatos cita lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 08713-5-2017.

Que en el Punto 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 61 a 63), la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, así como de la documentación presentada, concluyendo que la comparación del límite de remuneraciones de se hizo en aplicación de 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 habiendo sustentado fehacientemente la deducción en exceso de los gastos remunerativos correspondientes a su accionista, por lo que consideró que debía adicionarse a la renta neta imponible la suma de S/ 52 528,00.

Que de la verificación del resumen del Manual de Organización y Funciones y el organigrama proporcionado por la recurrente (fojas 19 a 21), se aprecia que no cuenta con trabajadores que desempeñen las mismas funciones ni se encuentren en el mismo nivel jerárquico de

accionista que ostentaba el cargo de Gerente General, por lo que no resulta aplicable lo dispuesto en los acápitales 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, habiendo considerado la Administración la aplicación del acápite 1.3 del numeral 1 de la anotada norma, esto es, considerar como valor de mercado las remuneraciones atribuidas al accionista de la recurrente 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.

Que no obstante, de la lectura del texto del referido supuesto normativo se aprecia que exige para su aplicación la existencia de más de un trabajador ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, siendo que de no producirse tal situación, el anotado acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del precitado artículo 19°-A no sería aplicable.

Que en tal sentido, no resulta arreglado a ley que la Administración haya determinado el límite del valor de mercado de la remuneración de teniendo como referencia a

toda vez que el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que dicho cálculo se efectúa sobre 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, siendo que si bien este último se encuentra ubicado dentro del nivel jerárquico inmediato inferior, era el único en tal grado, categoría o nivel jerárquico, por lo que el precitado numeral no resultaba aplicable².

Que en tal sentido, y por los fundamentos expuestos corresponde levantar el reparo formulado por la Administración al respecto y revocar la apelada en este extremo.

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

Resolución de Multa N°

Que de la Resolución de Multa N° (fojas 100 a 102) se aprecia que ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

² Similar pronunciamiento ha sido emitido por este Tribunal en la Resolución N° 08713-5-2017.

 4



Tribunal Fiscal

Nº 04140-11-2020

Que según el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, 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 la Resolución de Multa N° se sustenta en el reparo contenido en la Resolución de Determinación N° valor que ha sido dejado sin efecto en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en este extremo.

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

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Martel Sánchez, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N°
DEJAR SIN EFECTO la Resolución de Determinación N°
N°

de 19 de noviembre de 2019 y
y la Resolución de Multa

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)
FB/SM/EA/rsc.