



Firmado Digitalmente por
HARO ROMERO Jennifer FAU
20131370645 soft
Fecha: 17/03/2023 18:38:57
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

EXPEDIENTE N° : 6284-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 10 de marzo de 2023

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente N° [redacted], contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 29 de abril de 2021, emitida por la Intendencia Regional Arequipa 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 2015, y la Resolución de Multa N° [redacted] emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la resolución de determinación impugnada adolece de nulidad, toda vez que tanto dicha resolución de determinación como los resultados de requerimientos no hacen referencia a la norma legal que sustenta el reparo, y en ambos se menciona, entre otras normas generales, al inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin considerar que dicho inciso hace referencia a varios supuestos, no habiendo especificado el supuesto por el cual se sustenta la determinación tributaria. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00458-8-2020.

Que añade que en el resultado del requerimiento se ha considerado el numeral 3 del inciso b) del artículo 19 – A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que difiere con lo señalado por la Administración en la resolución de intendencia apelada, y que en su recurso de reclamo ha procedido a descartar todos y cada una de los supuestos mencionados en el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que manifiesta que indebidamente la Administración considera que el contador de la empresa se encuentra en el mismo nivel, grado y categoría que el Sub Gerente General de la empresa, pese a que ha cumplido con presentar la información requerida por el auditor respecto a la estructura y funciones realizadas por el personal de la empresa, además que la Administración se basa en una simple conjetura no sustentada, y realiza una interpretación parcial de las actividades asignadas al personal de la empresa, y no ha considerado que debido a la limitada cantidad de personal, no ha requerido implementar métodos administrativos de archivamiento de comunicaciones internas.

Que alega que la Administración presume que su contador tiene el mismo grado, categoría y nivel que su Sub Gerente General, presunción que carece de base legal, e interpreta de manera conveniente las funciones, sin considerar que su Sub Gerente es el responsable de la supervisión de las actividades administrativas y de la ejecución de proyectos encargados, supervisa las funciones de los administrativos y el contador forma parte de los administrativos.

Que sostiene que el contador realiza actividades administrativas, y depende directamente de la sub gerencia general, siendo responsable ante el sub gerente de las actividades que realiza contabilidad, actividades que no han sido consideradas en la etapa de fiscalización. Asimismo, indica que no se ha



Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCHE Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 17/03/2023 13:08:44
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
RAMIREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 17/03/2023
12:50:31 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
JIMENEZ SUAREZ Erika
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 17/03/2023 12:59:20
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

fundamentado porque las actividades de auditorías financieras y administrativas que realiza el contador resultan suficientes para establecer que tiene un rango equivalente al sub gerente.

Que por su parte, la Administración señala que el numeral 1 y los literales 1.1 al 1.5 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta hacen referencia a la determinación del valor de mercado de remuneraciones, asimismo, el numeral 2 y los literales 2.1 y 2.3 del inciso b) del artículo 19-A hacen referencia a la remuneración del trabajador referente, y el numeral 3 y los literales a) al e) del inciso b) del artículo 19-A antes citado, hacen referencia a la comparación anual de aquel por el cual se verifica el límite con la remuneración anual del trabajador elegido como referente, por lo que en su conjunto constituyen el procedimiento para determinar el valor de mercado de las remuneraciones, por lo que no se advierte una falta de precisión de los numerales alegados por la recurrente.

Que indica que teniendo en cuenta que no existió trabajador mejor remunerado que el gerente general, ni que realizará funciones similares ni tampoco un trabajador con grado, categoría o nivel jerárquico equivalente, no resultan de aplicación las reglas previstas en los numerales 1.1 y 1.2 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para determinar el valor de mercado de la remuneración del gerente general, y que correspondía aplicar el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A, que implica considerar 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 agrega que en el caso de autos dicha categoría o nivel jerárquico inmediato inferior correspondía a la sub gerencia, sin embargo, se acreditó que la persona que ostentaba dicho cargo guardaba relación de parentesco con el trabajador titular, y no correspondía considerarse como referente. Asimismo, indica que la recurrente no evidenció que las funciones de la "Sub Gerencia", se encuentren jerárquicamente sobre las funciones de contabilidad, por el contrario se observa que las funciones de la Sub Gerencia, tenían como propósito el control y supervisión de las actividades realizadas por el personal administrativo y trabajadores de construcción civil, y tampoco demostró con documentación o elemento administrativo alguno que la citada sub gerencia se encontraba en un nivel superior jerárquico al contador.

Que manifiesta que el área de contabilidad correspondía a un nivel jerárquico inmediato inferior de la gerencia general, por lo que corresponde sea referente para determinar el valor de mercado de las remuneraciones pagadas a Carlos Humberto Francisco Alvarado Suárez y dado que el trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubicaran dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior correspondía al contador José Alonso Linares Obando, cuya remuneración en el ejercicio 2015 ascendió a S/ 123 673,25, siendo el valor de mercado a utilizar el doble de dichas remuneraciones, es decir, por la suma de S/ 247 346,50, por lo que dado que en el mismo periodo la remuneraciones del gerente general fueron por S/ 528 234,00, se verificó un exceso en el valor de mercado de dichas remuneraciones por S/ 280 887,50.

Que en el presente caso, mediante Carta Nº _____ y Requerimiento Nº _____ (fojas 79 y 84), notificados el 9 de enero de 2020 (fojas 78 y 83)¹, la Administración inició

¹ Dichas diligencias de notificación se llevaron a cabo en el domicilio fiscal de la recurrente, según la información consignada en su Comprobante de Información Registrada (foja 154), mediante acuse de recibo, consignándose el nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, que señala que la notificación de los actos administrativos se podrá realizar, 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, agregando que 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, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



Tribunal Fiscal

N° 02047-10-2023

a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, consignando como elementos del tributo a fiscalizar costo de ventas y gastos y como aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar todos los aspectos. Asimismo, en dicho procedimiento de fiscalización se emitieron los Requerimientos N° y sus resultados (fojas 67, 69, 70, 72, 73 y 75).

Que como resultado de la referida fiscalización, se emitió la Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (fojas 116 y 117), por el siguiente reparo: i) Valor de mercado de las remuneraciones respecto del sueldo percibido por el socio
Asimismo, se emitió la Resolución de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178 del Código Tributario (fojas 119 y 120).

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida, en el presente caso, consiste en determinar si el mencionado reparo y la multa vinculada se encuentran conforme a ley. No obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento respecto de las nulidades invocadas por la recurrente.

1. Nulidades

1.1. Nulidad del Resultado del Requerimiento N°

Que la recurrente manifiesta que en el resultado del requerimiento no se hace referencia a la norma legal que sustenta el reparo, y se menciona, entre otras normas generales, al inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin considerar que dicho inciso hace referencia a varios supuestos, no habiendo especificado el supuesto por el cual se sustenta la determinación tributaria.

Que el numeral 1.2 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, contempla el principio del debido 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; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Que el artículo 3 de la anotada ley prevé que 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



Tribunal Fiscal

N° 02047-10-2023

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 por su parte, el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, establece que el procedimiento de fiscalización se iniciaba en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que según el artículo 2 del aludido reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas; siendo que la notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.

Que según el artículo 4 del referido reglamento, mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que el artículo 6 del mencionado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, señala que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento, siendo que también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, incluido aquellos referidos a la norma anti-elusiva general. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de éstas (inciso a), y si se aplica o no la norma anti-elusiva general considerando para tal efecto, la opinión del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario.

Que por su parte, el artículo 10 del mencionado reglamento señalaba que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06403-4-2013 se ha establecido que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, entre otros, con la finalidad de formar su opinión definitiva sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos que les asisten a los contribuyentes.

Que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00148-1-2004, 03199-5-2006, 09253-1-2007, 09402-1-2007 y 13845-3-2009, se ha establecido que los requerimientos constituyen actos iniciales o



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que en rigor sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo, en el que no sólo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación a la que ésta se refiere, sino cualquier reparo o sanción derivada de ésta, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

Que cabe precisar que mediante el Requerimiento N° (foja 75), notificado con arreglo a ley el 31 de enero de 2020 (foja 74), la Administración requirió a la recurrente que proporcionara, entre otros, los comprobantes de pago de diario, vouchers y todo documento tributario, contable o comercial relacionadas a las operaciones registradas en el libro Caja y libro diario, que sustenten el costo o gasto, de acuerdo a la ley del impuesto a la renta, según corresponda; los archivos en formato texto (txt) de la Planilla Electrónica; y el organigrama, 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 categoría, cargos y funciones de corresponder. Siendo que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 73)², la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó lo solicitado.

Que agrega en dicho resultado que de la documentación contable y administrativa presentada, se ha determinado que en cuanto al pago de remuneraciones del socio

se ha excedido el valor de mercado de remuneraciones según el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y corresponde aplicar el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Precisa que según el organigrama presentado por la recurrente, Carlos Humberto Francisco Alvarado Suarez ostenta el cargo de gerente general y en siguiente orden designa la Sub Gerencia en el que se encuentra el señor hermano del señor

y que siguiendo el organigrama, en el siguiente nivel jerárquico se encuentran los cargos de contabilidad, personal administrativo y trabajadores de construcción civil y de ellos, el mejor remunerado es como contador, quien incluso percibe una remuneración mayor que el sub gerente de proyectos y administración.

Que sostiene que en el presente caso no resulta aplicable el numeral 1.1 del punto 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta al no existir trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa, y tampoco resulta aplicable el numeral 1.2 del punto 1 del inciso b) del citado artículo al no existir trabajador mejor remunerado que se ubique dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa, resultando aplicable el numeral 1.3 del punto 1 del inciso b) del mencionado artículo correspondiendo aplicar el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior.

Que como puede apreciarse, contrariamente a lo señalado por la recurrente el resultado del requerimiento indica con claridad la base legal respectiva materia del reparo observado, esto es, el inciso n) del artículo 37, así como el numeral 1.3. del punto 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y en este último caso el hecho que guarda correspondencia con dicho dispositivo legal, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente carece de sustento.

² Depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 15 de diciembre de 2020, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 71).



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

1.2. Nulidad de los valores

Que la recurrente manifiesta que la resolución de determinación impugnada es nula por indebida motivación, ya que se menciona, entre otras normas generales, al inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin considerar que dicho inciso hace referencia a varios supuestos, no habiendo especificado el supuesto por el cual se sustenta la determinación tributaria.

Que de conformidad con el artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF³, 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. La resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar expresa, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI; 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 en la Resolución de Determinación N° (foja 117), se consigna lo siguiente: *“Como conclusión del procedimiento de fiscalización parcial seguido mediante O.F. N° según determinación y base legal detallada en los Anexo Nros. 01 y 02, adjuntos a la presente”.*

Que en el Anexo N° 01 de la citada resolución de determinación (foja 116), se indica *“Se emite como conclusión del procedimiento de fiscalización seguido mediante OF No. se realizan reparos tributarios por efecto de la aplicación del valor de mercado de remuneraciones en la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2015. Ver Requerimientos N° y sus Resultados”.* 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 y el inciso b) del artículo 19-A de su reglamento.

Que asimismo en el Anexo N° 02 de dicho valor (foja 116 reverso), se detalla la determinación del reparo al valor de mercado a las remuneraciones respecto del sueldo percibido por el socio Carlos Humberto Francisco Alvarado Suarez, de acuerdo a lo siguiente: *“En aplicación del valor de mercado de remuneraciones respecto del sueldo percibido por el socio Sr. Carlos Humberto Francisco Alvarado Suarez que en el ejercicio gravable 2015:*

<i>Sueldo Percibido por el ejercicio 2015</i>	<i>S/ 528 234,00</i>
<i>Sueldo de trabajador referente x2</i>	<i>S/ 247 346,50</i>
<i>Reparo por efecto de valor de mercado de remuneraciones</i>	<i>S/ 280 087,50”.</i>

Que por otro lado, la Resolución de Multa N° (fojas 119 y 120), ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; identificando a la recurrente, señalando los fundamentos, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

³ Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 22 de junio de 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

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 los Resultados de los Requerimientos N° y , que fueron debidamente notificados a la recurrente⁴, el cual contiene las razones de hecho y las normas tributarias habiendo especificado el supuesto que sustentan el reparo al valor de mercado a las remuneraciones respecto del sueldo percibido por el socio con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, así como a la multa vinculada, a cuyos fundamentos se remiten los citados valores, por lo que éstos se encuentra debidamente motivados.

Que en consecuencia, carece de sustento la nulidad deducida por la recurrente respecto a la falta de motivación, debiendo precisarse que de acuerdo con el glosado numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, resulta válido que los citados valores se remitan, entre otros, a los Resultados de los Requerimientos N° a efecto de sustentar detalladamente el reparo formulado en el procedimiento de fiscalización; no advirtiéndose por consiguiente, transgresión al artículo 77 del Código Tributario al debido procedimiento ni al derecho de defensa de la recurrente, por lo que no resulta amparable la nulidad invocada por la recurrente respecto de los citados valores.

1.3. Nulidad de la apelada

Que la recurrente sostiene que la resolución apelada también es nula, debido a que la Administración no se condice con lo detallado en los resultados de los requerimientos.

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 artículo 129 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que 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. En caso contrario, es de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que de la revisión de la apelada (fojas 129 a 134), se advierte, que la Administración se pronunció sobre los aspectos controvertidos por la recurrente y cuanto suscitaba del expediente, así como las infracciones imputadas, preciso los supuestos en los que se sustenta el reparo, y porque no le corresponde los otros supuestos detallados en la norma, además que respondió los alegatos formulados por la recurrente, entre otros, referido a la nulidad de los valores reclamados, precisando sobre el particular lo siguiente: "(...) se observa que la Administración no ha incurrido en vicio de motivación en cuanto a la identificación de la base legal que sustenta el reparo como alega la recurrente; más aún si el contribuyente controvierte la elección del trabajador referente señalando que se debió aplicar el numeral 1.5 y no el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme se desarrolla en el acápite siguiente; en ese sentido, la nulidad planteada por la recurrente por falta de motivación en la base legal del valor, carece de sustento". De ahí, que la resolución apelada contiene los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su fallo; por lo que, dicha resolución se encuentra motivada y no se advierte ninguna causal de nulidad que afecte su validez. Siendo además, que su contenido es congruente con relación al análisis de los argumentos expuestos y medios probatorios presentados por la recurrente, con la conclusión a la que llegó al momento de emitir pronunciamiento respecto de la reclamación formulada contra los valores materia de autos, por lo que no se evidencia vulneración alguna a sus derechos de defensa ni al debido procedimiento; situación contraria es que la recurrente no esté de acuerdo con la interpretación de la Administración y evaluación de los medios probatorios ofrecidos, lo que no conlleva a que se declare la nulidad.

⁴ Depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 15 y 16 de diciembre de 2020, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 68 y 71)



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

Que en tal sentido, corresponde analizar la procedencia del reparo contenido en las citadas resoluciones de determinación y la multa impuesta, materia de impugnación.

2. Resolución de Determinación Nº

2.1. Valor de mercado de la remuneración del gerente general

Que del Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº (foja 116 reverso), se verifica que la Administración reparó el gasto deducido por valor de mercado de la remuneración del gerente general por el importe de S/ 280 887,50, citando como sustento los Requerimientos Nº y sus resultados.

Que el inciso n) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 979⁵, 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 dividendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el inciso ñ) del artículo 37 de la citada ley, también modificado por el indicado decreto legislativo, establecía que son 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 Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, 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. 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 Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; 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; el reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación.

Que el punto 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 191-2004-EF⁶, 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:

⁵ Publicado el 15 de marzo de 2007.

⁶ Publicado el 23 de diciembre de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

- 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 punto 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 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) 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 punto 3 del inciso b) del artículo 19-A del citado 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.



Tribunal Fiscal

N° 02047-10-2023

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:

- (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 otra parte, de acuerdo al segundo párrafo del inciso II) del artículo 21 del aludido Reglamento del Impuesto a la Renta y 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, entre otros 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 anteriormente, tenga entre sus funciones la de contratación de personal o tenga ingerencia 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.
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.

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 sobre el particular, mediante el Requerimiento N° (foja 75), notificado con arreglo a ley el 31 de enero de 2020 (foja 74), la Administración requirio a la recurrente que proporcionara, entre otros: i) los comprobantes de pago de diario, vouchers y todo documento tributario, contable o comercial relacionadas a las operaciones registradas en el libro Caja y libro diario, que sustenten el costo o gasto, de acuerdo a la ley del impuesto a la renta, según corresponda; ii) los archivos en formato texto (txt) de la Planilla Electrónica; y iii) el organigrama, 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 categoría, cargos y funciones de corresponder. Siendo que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 73)⁷, la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó lo solicitado.

⁷ Depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 15 de diciembre de 2020, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 71).



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

Que agrega en dicho resultado que de la documentación contable y administrativa presentada, se ha determinado que en cuanto al pago de remuneraciones del socio

se ha excedido el valor de mercado de remuneraciones que se establece en el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y corresponde aplicar el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Precisa que según el organigrama presentado por la recurrente, Carlos Humberto Francisco Alvarado Suarez ostenta el cargo de gerente general y en siguiente orden consigna la Sub Gerencia en el que se encuentra el señor Gustavo Adolfo Honorio Alvarado Miranda, hermano del señor Carlos Humberto Francisco Alvarado Suarez, y que siguiendo el organigrama, luego se encuentran los cargos de contabilidad, personal administrativo y trabajadores de construcción civil y de ellos, el mejor remunerado es José Alonso Linares Obando como contador, quien incluso percibe una remuneración mayor que el sub gerente de proyectos y administración.

Que agrega que de la descripción de funciones no se encuentran funciones que revelen directamente que el Sub- Gerente se encuentra jerárquicamente sobre contabilidad.

Que sostiene que en el presente caso no resulta aplicable el numeral 1.1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta al no existir trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa, y tampoco resulta aplicable el numeral 1.2 del inciso b) del citado artículo al no existir trabajador mejor remunerado que se ubique dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa, resultando aplicable el numeral 1.3 del inciso b) del artículo en mención, correspondiendo aplicar el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior.

Que añade que en el organigrama de la recurrente se considera el nivel más alto a la gerencia general luego la sub gerencia a cargo del hermano del socio en cuestión y luego, entre otros, contabilidad, en la que el contador general no guarda relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con el socio materia de análisis, además, que dentro de las funciones de la sub gerencia no se encuentran funciones que revelen directamente que sub gerente se encuentra jerárquicamente sobre contabilidad, como si se denota sobre el personal administrativo y trabajadores de construcción civil, y que el sub gerente percibe menor remuneración que el contador, por lo que determinaron el reparo en aplicación del valor de mercado de remuneraciones, de acuerdo al siguiente detalle:

Periodo 2015	Socio: Carlos Humberto F. Alvarado Suarez			Referente: José Alonso Linares Obando		
	Rentas de Quinta Categoría (S/)	Otras Rentas	Total Percibido (S/)	Rentas de Quinta Categoría	Otras Rentas	Total Percibido (S/)
Enero	19 558,00	-	19 558,00	5 355,00	-	5 355,00
Febrero	19 558,00	-	19 558,00	5 355,00	-	5 355,00
Marzo	19 558,00	-	19 558,00	5 355,00	-	5 355,00
Abril	42 000,00	-	42 000,00	9 625,00	-	9 625,00
Mayo	42 000,00	-	42 000,00	9 625,00	-	9 625,00
Junio	42 000,00	-	42 000,00	9 625,00	-	9 625,00
Julio	87 780,00	-	87 780,00	20 116,25	-	20 116,25
Agosto	42 000,00	-	42 000,00	9 625,00	-	9 625,00
Setiembre	42 000,00	-	42 000,00	9 625,00	-	9 625,00
Octubre	42 000,00	-	42 000,00	9 625,00	-	9 625,00
Noviembre	42 000,00	-	42 000,00	9 625,00	-	9 625,00
Diciembre	87 780,00	-	87 780,00	20 116,25	-	20 116,25
Total			528 234,00			123 673,25

Cálculo de Valor de Mercado de Remuneraciones	Carlos Humberto F. Alvarado Suarez
Remuneraciones de Trabajador mejor remunerado que realice funciones similares	NO



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

Remuneraciones de Trabajador mejor remunerado entre los que se ubiquen dentro de cargo o nivel jerárquico equivalente	NO
Doble Remuneración del Trabajador mejor remunerado entre los que se ubiquen dentro de cargo o nivel jerárquico inmediato inferior	SI
Referente	José Alonso Linares Obando
Referencia (Total Percibido por Referente x 2)	247 346,50
Importes Recibidos	528 234,00
Reparo por efecto de Valor de Mercado de Remuneraciones	280 887,50

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 69 y 70)⁸, la Administración comunicó las observaciones determinadas respecto al exceso del valor de mercado de las remuneraciones pagadas al socio por el importe de S/ 280 887,50, haciendo referencia a lo dispuesto por el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y numeral 1.3 del punto 1 del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otro, a efectos que presente sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 22 de diciembre de 2020 (fojas 6 a 9), en el que señala que de acuerdo con el organigrama de la empresa el gerente general tiene la condición de socio, y en siguiente línea de jerarquía o grado se encuentra la sub gerencia, y luego los cargos de los trabajadores de la empresa dentro de los que se ubica el contador, y que en relación al gerente general no se cuenta con otro trabajador que realice funciones similares en la empresa, ni se cuenta con otro trabajador que se ubique dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la empresa y no se cuenta con otro trabajador que se ubique dentro del grado, categoría o nivel inmediato, por lo que la remuneración del gerente general fue determinada de acuerdo con la regla 5 contenida en el numeral 1.5 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que añade que como se puede observar de su manual de funciones, el contador realiza coordinaciones internas con la sub gerencia, y de la misma forma a la sub gerencia le toca realizar coordinaciones internas con el área de contabilidad, por lo que el contador depende jerárquicamente de la sub gerencia general. Asimismo, indica que la remuneración del contador es menor a la que percibe su sub gerente, siendo en efecto su remuneración neta el importe de S/ 3 801,00, mientras que la remuneración neta del contador fue de S/ 3 666,00.

Que a través del Resultado del Requerimiento N° (foja 67)⁹, la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señala que si bien en el organigrama presentado se consigna en la cima de los niveles jerárquicos el puesto de gerente general y en siguiente nivel la sub gerencia, y luego se encuentran los cargos de contabilidad, personal administrativo y trabajadores de construcción civil, no obstante, no se ha demostrado que la sub gerencia realmente este jerárquicamente en un nivel superior al contador ya que en su manual de funciones no se encuentran funciones que revelen que el contador dependa del sub gerente más allá de que el contador realice coordinaciones internas con el sub gerente de proyectos y administración, y a su vez el sub gerente también realiza coordinaciones internas con el contador lo que no demuestra jerarquía superior de parte del sub gerente sobre el contador, toda vez que para efectuar coordinaciones no se requiere nivel jerárquico superior ni inferior de parte de los coordinantes.

Que añade que no se presentó ningún elemento administrativo ni documentación alguna que demuestre el nivel de jerarquía del sub gerente respecto del contador. Asimismo, indica que según las planillas la remuneración bruta del contador asciende a S/ 5 355,00 de enero a marzo de 2015 y S/ 9 625,00 de abril a diciembre de 2015 y del sub gerente asciende a S/ 4 807,00 de enero a marzo y S/ 7 550,00 de abril a

⁸ Depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 16 de diciembre de 2020, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 68).

⁹ Depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 28 de diciembre de 2020, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 66).



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

diciembre de 2015, siendo estos los costos y/o gastos reales de la empresa, y que si bien el neto a pagar va a resultar menor, esto no se debe a un efecto de menor sueldo del contador por parte de la empresa sino por un aporte de renta de quinta categoría mayor por efecto de la remuneración percibida de otra empresa, lo que no afecta el costo y/o gasto para la empresa encargada de efectuar la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, por lo que mantiene la observación formulada.

Que de autos se tiene que la Administración observó a la recurrente el monto deducido como gasto por concepto de remuneraciones de su gerente general y socio abonadas por un total de S/ 280 887,50, al advertir que excedían el doble de las remuneraciones abonadas al trabajador de inferior jerarquía quien se desempeñó durante el ejercicio gravable 2015 como contador en aplicación del numeral 1.3 del punto 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 82) la recurrente tiene como actividad económica la construcción de edificios completos, lo que concuerda con lo consignado en su Comprobante de Información Registrada (foja 154).

Que resulta pertinente señalar que tanto para la recurrente como para la Administración el señor es socio de la recurrente y del comprobante de Información Registrada, se verifica que ocupa el cargo de gerente general y tiene una participación del 99.95% (foja 154)¹⁰.

Que ahora bien, según Stephen P. Robbins¹¹, señala que la estructura organizacional de una organización define como se dividen, agrupan y coordinan formalmente las tareas de trabajo. A su vez, por cadena de

¹⁰ Según el numeral 2 del inciso II del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, para efecto de lo dispuesto por 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, cuando ejerza el cargo de gerente, administrador u otro cargo con funciones similares y tenga funciones de la administración general de la persona jurídica empleadora.

De acuerdo al artículo 188 de la Ley General de Sociedades, modificado por Decreto Legislativo N° 1071 y antes de la modificación dispuesta por la Séptima Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1332, las atribuciones del gerente se establecerán en el estatuto, al ser nombrado o por acto posterior. Salvo disposición distinta del estatuto o acuerdo expreso de la junta general o del directorio, se presume que el gerente general goza, entre otros, de las siguientes atribuciones: i) Celebrar y ejecutar los actos y contratos ordinarios correspondientes al objeto social ii) Representar a la sociedad, con las facultades generales y especiales previstas en el Código Procesal Civil y las facultades previstas en la Ley de Arbitraje; iii) Asistir, con voz pero sin voto, a las sesiones del directorio, salvo que este acuerde sesionar de manera reservada; iv) Asistir, con voz pero sin voto, a las sesiones de la junta general, salvo que esta decida en contrario; v) Expedir constancias y certificaciones respecto del contenido de los libros y registros de la sociedad; y, vi) Actuar como secretario de las juntas de accionistas y del directorio.

Por su parte, el artículo 190 de la misma ley establece que el gerente responde ante la sociedad, los accionistas y terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave. El gerente es particularmente responsable por: i) La existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante; ii) El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno diseñada para proveer una seguridad razonable de que los activos de la sociedad estén protegidos contra uso no autorizado y que todas las operaciones son efectuadas de acuerdo con autorizaciones establecidas y son registradas apropiadamente; iii) La veracidad de las informaciones que proporcione al directorio y la junta general; iv) El ocultamiento de las irregularidades que observe en las actividades de la sociedad; v) La conservación de los fondos sociales a nombre de la sociedad; vi) El empleo de los recursos sociales en negocios distintos del objeto de la sociedad; vii) La veracidad de las constancias y certificaciones que expida respecto del contenido de los libros y registros de la sociedad; viii) Dar cumplimiento en la forma y oportunidades que señala la ley a lo dispuesto en los artículos 130 y 224; y, ix) El cumplimiento de la ley, el estatuto y los acuerdos de la junta general y del directorio.

Conforme con las normas glosadas, el gerente general es responsable por la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas, libros y registros de contabilidad, y está a cargo de la administración ordinaria de la sociedad, por lo que sus funciones comprenden también el cumplimiento de las obligaciones tributarias de cargo de la empresa que representa. En consecuencia, se encuentra acreditado su vinculación con la recurrente al ser gerente general de ella.

¹¹ En Comportamiento Organizacional. Octava Edición. Editorial Marisa de Anta. México 1999. Páginas 478 y 482.



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

mando denota a una línea continua de autoridad que se extiende desde la cima de la organización hasta la última posición y define quién informa a quién.

Que obra a foja 5 la estructura organizativa (organigrama) de la empresa, de la que se verifica que está conformada por la gerencia general, y un nivel abajo la sub gerencia, y luego las áreas de contabilidad, personal administrativo y trabajadores de construcción civil, áreas que se encuentran al mismo nivel, debiéndose señalar que en el área de contabilidad se registra a un contador y dos auxiliares contables, dentro del área de personal administrativo a un procurador, y en el área de trabajadores de construcción civil al jefe de obra y obreros.

Que detalla que la gerencia general realiza, entre otros, las siguientes funciones: a) Planea, organiza, dirige y controla las actividades generales de la empresa, utilizando racionalmente sus recursos y procurando el crecimiento permanente del negocio ; b) Depende directamente de la junta general de accionistas; c) Ejerce autoridad sobre toda la empresa, a través los sub gerentes; d) Es responsable de las actividades que se realizan en la empresa y de sus resultados; e) Coordina con los sub gerentes, con la finalidad de ejercer una correcta administración gerencial; f) Representa a la sociedad ante cualquier autoridad o persona natural o jurídica; g) Evalúa alternativas de negocios (proyectos) identificando las posibilidades de riesgos, previniendo dificultades, minimizándolas y observándolas para decisiones estratégicas, y complementar gestiones de financiamiento para las mismas; h) Planifica las actividades de la empresa estableciendo las metas a alcanzar; i) Supervisa, controla y evalúa las funciones de las sub gerencias; j) Suscribe los contratos de personal y obreros; k) Evalúa y dirige el negocio de manera coordinada con el personal de la empresa, de manera que se logre un equilibrio entre la gestión comercial y las labores de ejecución, analizando inversiones, recursos, plazos de ejecución, y demás aspectos a considerar para una mejor toma de decisiones; l) Mantiene las relaciones de negocios con los clientes estratégicos de la empresa, basada en los valores corporativos de cumplimiento, seriedad, calidad y eficiencia, afianzando los compromisos contractuales mediante una buena relación cliente - socio (fojas 4 y 5).

Que respecto a la sub gerencia, se detalla que tiene como funciones, entre otras, las siguientes: a) Responsable de la supervisión de las actividades administrativas y de la ejecución de proyectos encargados; b) Ejecutar las disposiciones de la gerencia; c) Visita los proyectos de la empresa con el objeto de supervisar la ejecución de las obras; d) Realiza gestiones ante entidades administrativas en la obtención de licencias, autorizaciones y declaraciones de carácter municipal; e) Supervisa las funciones de los administrativos; f) Informa a gerencia general sobre las actividades realizadas; y g) Vela por la confidencialidad, seguridad y conservación de los documentos de su área (foja 3).

Que asimismo, se detalla que el contador general, realiza, entre otras, las siguientes funciones: a) Ejerce autoridad sobre el personal que labora en gestiones de apoyo en contabilidad; b) Es responsable ante el sub gerente de las actividades que realiza contabilidad; c) Elabora el balance y anexos en forma mensual; d) Efectúa la revisión del registro de los documentos de compras y otras obligaciones que tenga la empresa; e) Coordina la correcta emisión y registro de los comprobantes de pago emitidos por la empresa, así como las liquidaciones de ventas al contado y cobranzas; f) Participa en la elaboración y presentación de documentos e información solicitada por las autoridades de administración tributaria; g) Revisa la liquidación de impuestos para la declaración mensual en los PDT informáticos y determinativos (fojas 2 y 3).

Que toda vez que era socio y gerente general de la recurrente en el ejercicio 2015, la deducción de las remuneraciones pagadas en dicho ejercicio se encontraba sujeta al límite establecido por el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que a tal efecto, el punto 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la citada ley estableció 5 reglas para determinar el valor de mercado, las que debían aplicarse en orden de prelación excluyente.



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

Que según los numerales 1.1 y 1.2 del punto 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento, se establecería el valor de mercado teniendo en cuenta 1.1) La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa; y 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; por lo que teniendo en cuenta que en el caso de autos no existía un trabajador que realizara funciones similares, grado categoría o nivel jerárquico equivalente al gerente general Carlos Humberto Francisco Alvarado Suarez, no correspondían aplicar los criterios señalados por los numerales 1.1 y 1.2 del inciso b) del citado artículo 19-A, lo que la recurrente no cuestiona.

Que seguidamente, el numeral 1.3) del punto 1) del inciso b) del artículo 19-A del referido reglamento, establece que el valor de mercado 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.

Que si bien de acuerdo a la estructura organizacional de la recurrente en siguiente orden se consigna la sub gerencia, en dicho puesto se encuentra el señor _____ hermano del señor _____, por lo que de conformidad con numeral 2.2 del punto 2 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no puede tomarse como trabajador referente a un trabajador que 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.

Que se advierte que no existe documento presentado durante el procedimiento de fiscalización ni durante el presente procedimiento contencioso tributario que establezca que el Contador General recibía instrucciones, o reportaba a la Sub Gerencia, por lo que lo alegado en contrario carece de sustento.

Que se verifica que en la fiscalización la Administración identificó al siguiente trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato, que correspondía al contador general señor _____ cuyas funciones y responsabilidades han sido descritas en los considerandos precedentes y por su posición se encargaba de la gestión contable – financiera de la empresa, que constituye un insumo para el gerente general en la toma de decisiones en dicho ámbito, mas aun si como se señaló la recurrente no ha acreditado documentariamente que dicho cargo esté por debajo de la sub gerencia.

Que ahora bien, se tiene que el mencionado señor _____ obtuvo ingresos en el ejercicio 2015 por la suma de S/ 123 673,25, siendo el doble de la remuneración la suma de S/ 247 346,50, monto que al ser comparado con la remuneración del gerente ascendente a S/ 528 234,00, se determinó un exceso de valor de mercado de S/ 280 887,50, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que de autos se verifica que la Administración ha establecido que no corresponde considerar al sub gerente de la empresa como trabajador referente, al encontrarse dentro del cuarto grado de consanguinidad, no evidenciándose que la Administración se base en conjeturas, sino en la documentación e información presentada por la propia recurrente, lo que esta instancia ha evaluado; a su vez, se advierte que la Administración menciona que no está acreditado que el Contador General, hubiera recibido instrucciones o reportado a la aludida sub gerencia sobre su trabajo, lo que también ha sido verificado en esta instancia, por lo que la Administración ha procedido con arreglo a ley para establecer el valor de mercado, contrariamente a lo señalado por la recurrente.

¹² Conforme se constata de las consultas en el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (fojas 160 y 161), ambos tienen el mismo padre, lo cual no ha sido controvertido por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 02047-10-2023

Que estando a lo expuesto, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

3. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 119 y 120), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, dispone 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 de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que dado que la Resolución de Multa N° se sustenta en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° y toda vez que se ha confirmado la aludida resolución de determinación, se ha configurado el tipo infractor del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 29 de abril de 2021.

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

Haro Romero
Secretaria Relatora (e)
FS/HR/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.