



Firmado Digitalmente por  
CAMARENA CARLOS  
Dante Alejandro FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 11/12/2023  
12:15:25 COT  
Motivo: Doy V° B°



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL



Firmado Digitalmente por  
OLANO SILVA Zoraida  
Alicia FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 05/12/2023  
18:29:40 COT  
Motivo: Doy V° B°

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA** DETERMINAR SI PARA ESTABLECER EL VALOR DE MERCADO DE LAS REMUNERACIONES, APLICANDO LOS ACÁPITES 1.1 A 1.4 DEL NUMERAL 1 DEL INCISO B) DEL ARTÍCULO 19-A DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, SE REQUIERE LA EXISTENCIA DE MÁS DE UN TRABAJADOR QUE REALICE FUNCIONES SIMILARES<sup>1</sup> O QUE SE ENCUENTRE UBICADO DENTRO DEL GRADO, CATEGORÍA O NIVEL JERÁRQUICO INMEDIATO INFERIOR, DENTRO DE LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA EMPRESA<sup>2</sup>.

### I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2023-12 (01-12-2023)

- Correo de fecha 29 de noviembre de 2023 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Ninguna
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 12

### II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Conforme con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>3</sup>, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Entre los gastos deducibles previstos por el citado artículo, el inciso n) está referido a 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”*<sup>4</sup> indicándose además los casos en los que este último requisito es aplicable, siendo que el reglamento de la citada ley<sup>5</sup>

<sup>1</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>2</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.

<sup>3</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979, publicado el 15 de marzo de 2007 (vigente desde el 1 de enero de 2008).

<sup>4</sup> Énfasis agregado.

<sup>5</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 134-2004-EF y 191-2004-EF, publicados el 5 de octubre y 23 de diciembre de 2004, respectivamente.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

establece los importes que se considerarán como valor de mercado de las remuneraciones de las personas antes mencionadas<sup>6</sup>.

Al respecto, es necesario determinar si para aplicar los supuestos previstos por los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento es necesaria la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares<sup>7</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico<sup>8</sup>, a fin de obtener un referente válido. En particular, el caso que motiva el tema de Sala Plena está relacionado con la aplicación del supuesto previsto por el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento, conforme con el cual: *“En caso de no existir los referentes anteriormente señalados<sup>9</sup>, 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”*.

Sobre el tema materia de análisis, conforme con una primera interpretación, a fin de aplicar los citados acápites es necesaria la existencia de más de un trabajador<sup>10</sup>, mientras que, según una segunda interpretación, ello no es necesario<sup>11</sup>.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, de conformidad con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528<sup>12</sup>, según el cual:

*“Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que*

<sup>6</sup> También aplica para el caso de las remuneraciones que correspondan al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad de dichas personas.

<sup>7</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>8</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.

<sup>9</sup> Conforme con el acápite 1.1 se tomará como referencia la remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa y según el acápite 1.2, en caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, la referencia 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>10</sup> Criterio que se aprecia en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8713-5-2017.

<sup>11</sup> Criterio que se aprecia en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05268-10-2015.

<sup>12</sup> Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 3 de marzo de 2022.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

*constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.*

*De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.*

*La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.*

*En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa”.*

### III. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales constan en los Anexos I y II.

### IV. PROPUESTAS

#### 4.1 MARCO NORMATIVO

El artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979<sup>13</sup> establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

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

<sup>13</sup> Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 15 marzo de 2007, y entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2008.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Señala además que en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo<sup>14</sup> a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado<sup>15</sup>.

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

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

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

Al respecto, el segundo párrafo del inciso II) del artículo 21 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF<sup>16</sup>, establece los supuestos en los que para efecto de lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37 de la ley, se considerará que el accionista, participacionista y, en general, el socio o asociado de la persona jurídica empleadora califica como parte vinculada con ésta. Así, por ejemplo, se establece la vinculación cuando se posea más del treinta por ciento (30%) del capital de la persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero (numeral 1). Asimismo, regula el momento en que las causales que prevé se configuran y rigen.

Por otro lado, el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento<sup>17</sup>, señala que para efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la citada ley, se considerará valor de mercado de las remuneraciones del titular de una EIRL, accionista,

<sup>14</sup> En concordancia con esto, el inciso h) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta considera como dividendo: *“El importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado”*.

<sup>15</sup> En similar sentido, el inciso ñ) del citado artículo considera como deducibles las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una EIRL, accionistas, participacionistas o socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. Se agrega que este último requisito será de aplicación cuando se trate del cónyuge, concubino o los parientes antes citados, del propietario de la empresa, titular de la EIRL así como de los accionistas, participacionistas y en general de socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa (se indica que el reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación). Se dispone además que en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

<sup>16</sup> Modificado por Decreto Supremo N° 177-2008-EF, publicado el 30 diciembre 2008.

<sup>17</sup> Modificado por Decretos Supremos N° 134-2004-EF y 191-2004-EF, publicados el 5 de octubre y 23 de diciembre de 2004, respectivamente.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

participacionista, socio o asociado de una persona jurídica que trabaja en el negocio, o, de las remuneraciones que correspondan al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del propietario de la empresa, titular de una EIRL, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica, a los siguientes importes:

- 1.1. La remuneración del trabajador<sup>18</sup> 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.

Bajo este marco normativo, corresponde determinar si para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares<sup>19</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico<sup>20</sup>, a fin de obtener un referente válido.

---

<sup>18</sup> Debe tenerse en cuenta lo previsto por el numeral 2 del mismo inciso b), referido a la remuneración del trabajador elegido como referente. Según dicha norma, esta remuneración se sujeta a las siguientes reglas: “2.1. Se entiende como remuneración del trabajador elegido como referente al total de rentas de quinta categoría a que se refiere el Artículo 34 de la Ley, computadas anualmente. La deducción del gasto para el pagador de la remuneración, por el importe que se considera dentro del valor de mercado, se registrará además por lo señalado en el inciso v) del Artículo 37 de la Ley. 2.2. La remuneración deberá corresponder a un trabajador que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con alguno de los sujetos citados en los incisos n) y ñ) del Artículo 37 de la Ley. 2.3. El trabajador elegido como referente deberá haber prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período de tiempo que aquel por el cual se verifica el límite. Cuando cese el vínculo laboral de este último antes del término del ejercicio o si ingresa a él luego de iniciado el mismo, el valor de mercado se determinará sumando el total de las remuneraciones puestas a disposición del trabajador elegido como referente, en dicho período”.

<sup>19</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>20</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

## 4.2 PROPUESTA 1

### DESCRIPCIÓN

Para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares<sup>21</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico<sup>22</sup>, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

### FUNDAMENTO<sup>23</sup>

Conforme con los términos de la norma reglamentaria citada, se aprecia que utiliza expresiones como “mejor remunerado” “entre aquellos” y “trabajador de menor remuneración dentro de aquellos”, lo que en una primera aproximación y utilizando un método de interpretación literal<sup>24</sup>, indicaría que a fin de aplicar los citados acápites, es necesaria la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares<sup>25</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico señalado<sup>26</sup>, puesto que solo si existiese más de un trabajador podría ubicarse entre ellos al mejor remunerado. Así, por ejemplo, mejor significa “*Superior a otra cosa y que la excede en una cualidad natural o moral*”<sup>27</sup> y en contraposición, menor significa “*Que es inferior a otra cosa en cantidad, intensidad o calidad*”<sup>28</sup>. En tal sentido, se requeriría poder comparar entre dos o más personas a fin de encontrar el referente requerido por la norma.

No obstante, como explica RUBIO CORREA: “*el método literal es el primero a considerar necesariamente en el proceso de interpretación porque decodifica el contenido normativo que quiso comunicar quien dictó la norma. Sin embargo, el método literal suele actuar —implícita o explícitamente— ligado a otros métodos para dar verdadero sentido a las interpretaciones*”<sup>29</sup>.

<sup>21</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>22</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.

<sup>23</sup> Forma parte del fundamento el punto 4.1 precedente, “Marco Normativo”.

<sup>24</sup> Conforme con RUBIO CORREA y ARCE: “*El método literal interpreta el contenido de la norma usando los significados técnicos o usuales que dé el texto a las palabras que utiliza, así como las reglas gramaticales del idioma respectivo. A veces, determinar si el uso de los términos es el común o el técnico, es difícil de precisar*”. En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial y ARCE, Elmer, *Teoría Esencial del ordenamiento jurídico peruano, Colección lo esencial del Derecho N° 10, PUCP, 2019, Lima, p. 113.*

<sup>25</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>26</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.

<sup>27</sup> Al respecto, véase: Diccionario de la Real Academia Española en: <https://dle.rae.es/mejor>

<sup>28</sup> Véase: *Ibidem* en: <https://dle.rae.es/menor?m=form>

<sup>29</sup> En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho*, PUCP, 2009, Lima, p. 239.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Así, es necesario considerar la finalidad para la que ha sido dictada la norma. Al respecto, según el método de la *ratio legis*: “el «*qué quiere decir*» de la norma se obtiene *desentrañando su razón de ser intrínseca*”<sup>30</sup>, siendo la *ratio legis* la razón de la norma, esto es, el fundamento por el que ella existe<sup>31</sup>.

En relación con el valor de mercado de las remuneraciones, a nivel doctrinario se ha señalado que la finalidad de la norma es impedir que mediante remuneraciones los socios de empresas o sus parientes extraigan sumas que en realidad constituyen beneficios generados por el capital. Así, el legislador se ve obligado a establecer normas antielusivas como la que es materia de análisis, para que no se atribuya el tratamiento de las rentas del trabajo a las rentas del capital<sup>32</sup>.

Esto se corrobora si se observa, por ejemplo, la exposición de motivos de las normas que han venido regulando el valor de mercado de las remuneraciones. Así, en la exposición de motivos del anotado Decreto Legislativo N° 945<sup>33</sup> se señaló que la acreditación referida a la relación laboral en el negocio era insuficiente para evitar maniobras elusivas por lo que se contempló el valor de mercado a fin de limitar la deducción de las remuneraciones<sup>34</sup>.

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

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

<sup>30</sup> Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 240.

<sup>31</sup> En este sentido, véase: RUBIO CORREA y ARCE, *Op. Cit.*, p. 114.

<sup>32</sup> En este sentido, véase: MEDRANO CORNEJO, Humberto, “Impuesto a la Renta y dividendos: remuneración de los socios, revaluación de activos y distribución en especie” en: *Derecho & Sociedad*, N° 22, PUCP, 2004, Lima, pp. 377 y ss. En similar sentido, VILLANUEVA GUTIÉRREZ señala que la norma que da tratamiento de dividendos a las remuneraciones de accionistas que trabajan como dependientes en la compañía, que exceden del valor de mercado, constituye una norma antielusiva específica. Al respecto, véase: VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker, “Las normas antielusivas específicas de la ley interna y su aplicación a nivel del tratado” en: *Derecho & Sociedad*, N° 43, PUCP, 2004, Lima, p. 441.

<sup>33</sup> Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 23 de diciembre de 2003.

<sup>34</sup> Con anterioridad al Decreto Legislativo N° 945, el citado inciso n), recogido por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356, eran deducibles: “Las remuneraciones que por todo concepto correspondan a los accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio” siendo que con la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 945 se previó que las remuneraciones serían deducibles en tanto se pruebe que las personas mencionadas en dicho inciso trabajan en el negocio y se agregó que si estas excedían el valor de mercado, la diferencia sería considerada como dividendo a cargo del titular, accionista, participacionista, socio o asociado.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

empleador, en razón a su participación en el control, administración o capital de la empresa<sup>35</sup>.

Ahora bien, al aplicar la norma es necesario contemplar que en la realidad no todas las organizaciones son iguales, no realizan las mismas actividades, ni tienen el mismo tamaño y, por tanto, su personal no realiza las mismas funciones. Así, por ejemplo, entre las que estos pueden desarrollar, pueden mencionarse las siguientes: 1. Dirección: A cargo de una o más personas, cuyo fin es tratar de lograr los objetivos de la organización, llevando a cabo tareas de planificación, organización y control; 2. Productiva: Actividad que lleva a cabo la empresa para generar bienes o servicios; 3. Financiera: Referida a la gestión de la contabilidad, fiscalidad y finanzas; 4. Gestión de recursos humanos: Tiene como principal fin la selección de trabajadores, su formación y desarrollo de relaciones laborales; 5. Comercial: Referida, entre otros, a la investigación de mercado, marketing, gestión de ventas, publicidad y 6. Administrativa: Referida al control de la documentación de la empresa<sup>36</sup>.

Asimismo, se ha indicado que las empresas pueden ser clasificadas según distintos criterios, tales como la actividad que desarrollan (ya sea primaria, como las agrícolas; secundaria, como las que transforman materias primas o terciaria, como es el caso de las que prestan servicios), el tamaño, la forma jurídica (empresario individual, sociales, cooperativas, entre otros), el ámbito geográfico (locales, nacionales, internacionales), entre otros<sup>37</sup>.

En ese orden de ideas, no todas las empresas se organizan de la misma forma. Así, se ha indicado que: *“Para conseguir sus objetivos, las empresas necesitan realizar un conjunto de tareas que se pueden agrupar en áreas de trabajo y a las que se acostumbra llamar funciones empresariales. Su número puede variar de unas empresas a otras según su tamaño y complejidad organizativa. En las empresas pequeñas es frecuente que una misma persona asuma varias funciones”<sup>38</sup> (énfasis agregado).*

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

<sup>35</sup> Debiéndose considerar además que para que el gasto por remuneración sea deducible, es necesario que dichas personas trabajen en la empresa, negocio o persona jurídica.

<sup>36</sup> En este sentido véase: MACHADO MATEOS, Aroha y RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Olga, *Organización empresarial y recursos humanos*, Tutor Formación, 2020, Logroño, pp. 6 y ss.

<sup>37</sup> Al respecto, véase: *Ibidem*.

<sup>38</sup> Al respecto, véase: SÁNCHEZ ESTELLA, Óscar, HERRERO DOMINGO, Ricardo y HORTIGÜELA VALDEANDE, María Ángeles, *Organización empresarial y de recursos humanos UF 0517*, Paraninfo, 2018, Madrid, p. 3.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"  
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

Sobre el particular, se ha señalado que: *"En una empresa, los recursos, actividades o funciones deben coordinarse y ser dirigidos de la forma más conveniente hacia la consecución de sus objetivos, es decir, llevar una estructura organizativa. La organización es el resultado de ese proceso de planificación (qué hacer, cómo hacerlo, quién debe hacerlo y cuándo) por el cual a partir de los objetivos se identifican las funciones, actividades y trabajos que se deben desarrollar para alcanzarlos..."*<sup>39</sup>.

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

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

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

No debe perderse de vista que los distintos supuestos que prevé el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento son de aplicación sucesiva, esto es, la intención de la norma es que no se aplique uno de los supuestos si no se ha agotado la búsqueda en el anterior, siendo que en el caso de empresas pequeñas, de personal reducido, podría ocurrir que por falta de más de un trabajador que realice funciones similares o que se encuentre en determinado grado, categoría o nivel jerárquico no

<sup>39</sup> En este sentido, véase: MACHADO MATEOS, Aroha y RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Olga, *Op. Cit.*, p. 11.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

pueda aplicarse ninguno de los supuestos anteriores al previsto en el acápite 1.5<sup>40</sup>, lo que no es razonable si se cuenta con un trabajador respecto del cual puede aplicarse los acápites anteriores, que no guarda vinculación con el sujeto cuya remuneración es analizada y que ha prestado servicios en el mismo período pues con ello se cumple la finalidad de la norma.

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

Por consiguiente, se concluye que para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares<sup>41</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico<sup>42</sup>, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

### **4.3 PROPUESTA 2**

#### **DESCRIPCIÓN**

Para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares<sup>43</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico señalado<sup>44</sup>, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

#### **FUNDAMENTO<sup>45</sup>**

En relación con el valor de mercado de las remuneraciones, a nivel doctrinario se ha señalado que la finalidad de la norma es impedir que mediante remuneraciones los socios de empresas o sus parientes extraigan sumas que en realidad constituyen beneficios generados por el capital. Así, el legislador se ve obligado a establecer normas antielusivas como la que es materia de análisis, para que no se atribuya el tratamiento de las rentas del trabajo a las rentas del capital<sup>46</sup>.

<sup>40</sup> Que indica que de no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventa y cinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

<sup>41</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>42</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.

<sup>43</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>44</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.

<sup>45</sup> Forma parte del fundamento el punto 4.1 precedente, “Marco Normativo”.

<sup>46</sup> En este sentido, véase: MEDRANO CORNEJO, Humberto, “Impuesto a la Renta y dividendos: remuneración de los socios, revaluación de activos y distribución en especie” en: *Derecho & Sociedad*, N° 22, PUCP, 2004, Lima, pp. 377 y ss. En similar sentido, VILLANUEVA GUTIÉRREZ señala que la norma que da tratamiento de dividendos a las



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

Esto se corrobora si se observa, por ejemplo, la exposición de motivos de las normas que han venido regulando el valor de mercado de las remuneraciones. Así, en la exposición de motivos del anotado Decreto Legislativo N° 945<sup>47</sup> se señaló que la acreditación referida a la relación laboral en el negocio era insuficiente para evitar maniobras elusivas por lo que se contempló el valor de mercado a fin de limitar la deducción de las remuneraciones<sup>48</sup>.

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

En tal sentido, la finalidad del inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y de la norma reglamentaria es la de ser una herramienta antielusiva para para que no se atribuya el tratamiento de las rentas del trabajo a las rentas del capital, la cual es aplicable al titular de una EIRL, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, administración o capital de la empresa<sup>49</sup>.

Ahora bien, de la redacción de los diferentes acápite del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, se aprecia que utiliza expresiones como “mejor remunerado” “entre aquellos” y “trabajador de menor remuneración dentro de aquellos”, lo que conforme con el método de interpretación literal<sup>50</sup>, indica que a fin de aplicar los citados acápite, es necesaria la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares o que se encuentre ubicado dentro del mismo grado, categoría o nivel jerárquico, según sea el caso, puesto que solo si existiese más de un trabajador podría ubicarse entre ellos al mejor

---

remuneraciones de accionistas que trabajan como dependientes en la compañía, que exceden del valor de mercado, constituye una norma antielusiva específica. Al respecto, véase: VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker, “Las normas antielusivas específicas de la ley interna y su aplicación a nivel del tratado” en: *Derecho & Sociedad*, N° 43, PUCP, 2004, Lima, p. 441.

<sup>47</sup> Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 23 de diciembre de 2003.

<sup>48</sup> Con anterioridad al Decreto Legislativo N° 945, el citado inciso n), recogido por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356, eran deducibles: “Las remuneraciones que por todo concepto correspondan a los accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio” siendo que con la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 945 se previó que las remuneraciones serían deducibles en tanto se pruebe que las personas mencionadas en dicho inciso trabajan en el negocio y se agregó que si estas excedían el valor de mercado, la diferencia sería considerada como dividendo a cargo del titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

<sup>49</sup> Debiéndose considerar además que para que el gasto por remuneración sea deducible, es necesario que dichas personas trabajen en la empresa, negocio o persona jurídica.

<sup>50</sup> Conforme con RUBIO CORREA y ARCE: “El método literal interpreta el contenido de la norma usando los significados técnicos o usuales que dé el texto a las palabras que utiliza, así como las reglas gramaticales del idioma respectivo. A veces, determinar si el uso de los términos es el común o el técnico, es difícil de precisar”. En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial y ARCE, Elmer, *Teoría Esencial del ordenamiento jurídico peruano, Colección lo esencial del Derecho N° 10*, PUCP, 2019, Lima, p. 113.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"  
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

remunerado. Así, por ejemplo, mejor significa "*Superior a otra cosa y que la excede en una cualidad natural o moral*"<sup>51</sup> y en contraposición, menor significa "*Que es inferior a otra cosa en cantidad, intensidad o calidad*"<sup>52</sup>. En tal sentido, se requeriría poder comparar entre dos o más personas a fin de encontrar el referente requerido por la norma.

Cabe indicar que si se observa la *ratio legis* de la norma analizada, es decir, la razón de la norma o fundamento por el que ella existe<sup>53</sup>, que es evitar que a los dividendos se les otorgue el tratamiento tributario de las remuneraciones, ello no se contrapone con el hecho de considerar su literalidad, de forma que los acápites analizados sean aplicables cuando exista más de un trabajador que realice funciones similares o que se encuentre ubicado dentro del mismo grado, categoría o nivel jerárquico, según corresponda, puesto que lo que se busca es encontrar, entre varios, el que mejor sirva como referente para determinar el valor de mercado, siendo que la norma ha previsto la consecuencia de no encontrar a un referente conforme con determinado acápite, esto es, pasar a analizar el siguiente, y así sucesivamente, hasta encontrar al adecuado.

Al respecto, debe añadirse que lo señalado no implica que el legislador condicione la forma en la que se estructuran las organizaciones, en especial las empresas, las que son variadas y de distintos tamaños, siendo que no todo su personal desarrolla las mismas funciones, de forma que sus modelos organizacionales y/o estructuras pueden depender de múltiples factores<sup>54</sup>.

En efecto, cada sociedad o, de ser el caso, empresa, es libre de adoptar la forma de organizarse, de establecer la cantidad de personal que requiera para ello y las áreas en las que este se distribuye, no obstante, ello no es impedimento para que el legislador disponga de determinada metodología razonable a fin de determinar el valor de mercado de las remuneraciones del titular de una EIRL, accionistas, participacionistas y en general, de los socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, administración o capital de la empresa.

Al respecto, se aprecia que la razonabilidad de dicha metodología se encuentra en el uso de diversos comparables, agotando de forma sucesiva cada una de las posibilidades que señala la norma, siendo que en el caso de los acápites 1.1 a 1.4 se prevé escoger al trabajador cuya remuneración sea la que menos diferencia ocasione a

<sup>51</sup> Al respecto, véase: Diccionario de la Real Academia Española en: <https://dle.rae.es/mejor>

<sup>52</sup> Véase: *Ibidem* en: <https://dle.rae.es/menor?m=form>

<sup>53</sup> Al respecto, véase: RUBIO CORREA y ARCE, *Op. Cit.*, p. 114.

<sup>54</sup> Al respecto, MACHADO y RODRÍGUEZ indican que: "*En una empresa, los recursos, actividades o funciones deben coordinarse y ser dirigidos de la forma más conveniente hacia la consecución de sus objetivos, es decir, llevar una estructura organizativa. La organización es el resultado de ese proceso de planificación (qué hacer, cómo hacerlo, quién debe hacerlo y cuándo) por el cual a partir de los objetivos se identifican las funciones, actividades y trabajos que se deben desarrollar para alcanzarlos...*". En este sentido, véase: MACHADO MATEOS, Aroha y RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Olga, *Organización empresarial y recursos humanos*, Tutor Formación, 2020, Logroño, p. 11.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"  
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

fin de determinar la parte que excede al valor de mercado. Es por ello que se ha optado normativamente por considerar a varios trabajadores para comparar entre ellos y tomar la remuneración que mejor se adecúe a tal propósito. Así, en los casos de los acápites 1.1, 1.2 y 1.3, que aluden al trabajador que realice funciones similares o al ubicado en el grado, categoría o nivel jerárquico equivalente e inmediato inferior, respectivamente, se toma como referencia al mejor remunerado, mientras que en el caso del acápite 1.4, que alude al grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior, se toma como referente la remuneración del trabajador menor remunerado. Finalmente, el acápite 1.5 es utilizado únicamente cuando no se encuentre ninguno de los referentes señalados anteriormente.

En tal sentido, si la organización libremente estructurada por la empresa no cuenta con más de un trabajador que realice funciones similares o que se encuentre ubicado en determinado grado, categoría o nivel jerárquico, según corresponda, el legislador ha determinado una solución normativa, esto es, pasar al siguiente acápite y, en último caso, al previsto en el 1.5 antes mencionado, de lo que se desprende que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del citado reglamento es aplicable cualquiera sea el tamaño de la empresa y la forma en la que esta se haya organizado.

Por consiguiente, se concluye que, para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se requiere la existencia de más de un trabajador que realice las funciones similares<sup>55</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico señalado<sup>56</sup>, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

## **V. PROPUESTAS A VOTAR**

### **PROPUESTA 1**

Para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares<sup>57</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico señalado<sup>58</sup>, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

---

<sup>55</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>56</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.

<sup>57</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>58</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"**  
**"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

## **PROPUESTA 2**

Para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápites 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares<sup>59</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico señalado<sup>60</sup>, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

---

<sup>59</sup> En el caso del acápite 1.1.

<sup>60</sup> En los casos de los acápites 1.2 a 1.4.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

## ANEXO I ANTECEDENTES NORMATIVOS

### TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF

*“Artículo 37<sup>61</sup>. - A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: (...)*

*n) 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”.*

### REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF

#### Artículo 19-A.- VALOR DE MERCADO - REGLAS ESPECIALES

*“(…)*

*b) Valor de mercado de remuneraciones*

*1. Determinación del valor de mercado*

*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*

<sup>61</sup> Modificado por Decreto Legislativo N° 979.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"  
"AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO"**

*al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica, a los siguientes importes:*

*1.1. La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa.*

*1.2. En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa.*

*1.3. En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.*

*1.4. De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa.*

*1.5 De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventa y cinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5<sup>62</sup>.*

**2. Remuneración del trabajador referente**

*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.*

<sup>62</sup> Modificado por Decreto Supremo N° 191-2004-EF.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

*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.*

### *3. Generación del dividendo*

*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.*



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

*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”.*



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”

## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

##### RTF N° 05268-10-2015 (28-05-2015)

*“Que de las normas antes glosadas, se tiene que para que un trabajador sea referente para la determinación del valor de mercado de la remuneración de una persona natural que es trabajador y accionista vinculado de la misma empresa, se deben tener en cuenta los siguientes requisitos: i) que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con la persona cuya remuneración se pretende establecer el valor de mercado; y ii) que haya prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período que aquél por el cual se verifica el límite.*

(...)

*Que de la verificación del organigrama elaborado por la Administración con la información proporcionada por la recurrente, entre ellos, el Manual de Organización y Funciones (fojas 67 a 71), el Formato R02: Trabajadores-Detalle de Ingresos (fojas 56 a 66), y Boletas de Pago (fojas 32 a 55), se aprecia únicamente que dos trabajadores de la empresa percibían ingresos afectos al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, habiéndose determinado que quien se encontraba en el máximo nivel de jerarquía es el socio Nicolás Villaseca Carrasco, quien desempeñaba las funciones de gerente general, lo que no es discutido en autos, y quien se encontraba en nivel inferior es Ricardo Arévalo Dávila, por lo que a efectos de determinar el valor de mercado de la remuneración del citado gerente general, resultaba correcto que la Administración, al comprobar que no le eran aplicables los procedimientos señalados en los acápites 1.1 y 1.2 de la referida norma, considerara como valor de mercado el supuesto previsto en el acápite 1.3., relativo al doble de la remuneración de Ricardo Arévalo Dávila, esto es S/. 39 310,38, y por consiguiente efectuase el reparo por el exceso ascendente a S/. 21 545,30; en ese sentido, al haberse verificado que el presente reparo se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.*

*Que respecto al argumento de la recurrente, en el sentido que para considerar que el trabajador de referencia ocupa un puesto de nivel jerárquico inferior al del gerente general, tendría que ser uno jefatural, lo que no se cumple en el presente caso, cabe señalar que conforme con la información proporcionada por la propia recurrente en el procedimiento de fiscalización, dentro de su organigrama no ha establecido cargo jefatural alguno para el área de supervisión; sin embargo, conforme se ha indicado, al ser Ricardo Arévalo Dávila el único trabajador que percibe ingresos de quinta categoría que labora en dicha área, esto es, tiene relación de subordinación con la recurrente, por lo que resulta ser quien ocupa el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, y*



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

*en consecuencia, lo afirmado en contrario carece de sustento así como sus argumentos referido a que tal trabajador no cuenta con una habilidad técnica especial y solo fue contratado para ser asistente. (...)*”

**RTF N° 08713-5-2017 (28-09-2017)**

*“(...) respecto a la determinación del valor de mercado de la remuneración de Erika Beatriz Riera Díaz de Devries que ostentaba el cargo de gerente general, conforme a lo antes mencionado, se aprecia que la Administración para el efecto aplica el límite establecido en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, consistente en el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior.*

*Que el referido supuesto normativo 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 existir tal situación el anotado numeral 1.3 del inciso b) del precitado artículo 19º-A no sería aplicable.*

*Que en tal extremo no resulta arreglado a ley que la Administración haya determinado el límite del valor de mercado de Erika Beatriz Riera Díaz de Devries teniendo como preferencia a Farah Olga Gadea Morán, toda vez que el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19º-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 ésta última se encuentra ubicada dentro del nivel jerárquico inmediato inferior era la única en tal grado categoría o nivel jerárquico, por lo que el precitado numeral no resultaba aplicable.”*

**RTF N° 04140-11-2020 (21-08-2020)**

*“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 Gustavo Eduardo Orellana Mora, accionista que ostentaba el cargo de Gerente General, por lo que no resulta aplicable lo dispuesto en los acápites 1.1 y 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19º-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.*



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”  
“AÑO DE LA UNIDAD, LA PAZ Y EL DESARROLLO”**

*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 Gustavo Eduardo Orellana Mora teniendo como referencia a Cristian Ortiz de Zevallos Sarda, 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 aplicable (...).”*