



# Tribunal Fiscal

Nº 10921-5-2024

**EXPEDIENTE N°** : 5359-2020  
**INTERESADO** : **SERVICENTRO PRIMAVERA SRL**  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Cajamarca  
**FECHA** : Lima, 26 de noviembre de 2024

**VISTA** la apelación interpuesta por **SERVICENTRO PRIMAVERA SRL** (R.U.C. N° 20453769071), contra la Resolución de Intendencia N° 1650140000619/SUNAT de 4 de agosto de 2020, emitida por la Intendencia Regional Cajamarca de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 162-003-0003627 y la Resolución de Multa N° 162-002-0000982, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que cuando en la reclamación indicó que debe tenerse en cuenta la vinculación de los cónyuges con la empresa, ello lo hizo con la finalidad de que se evite el entrapamiento que se podría generar en una empresa familiar, pues es el caso de la gran mayoría de empresas en el Perú, si se considera al cónyuge como "no pariente" y por tanto como trabajador referente, ya que bastaría que se asigne a uno de los cónyuges una remuneración que sea el doble del otro para que no se pueda aplicar ningún límite a las remuneraciones, pudiendo asignarse las remuneraciones más elevadas posibles, retirando incluso toda la utilidad de la empresa, perjudicando al fisco; siendo así, señala que actuó de buena fe y sin manipular las cosas, como se permitiría bajo la interpretación de la Administración, por lo que aplicó el límite previsto en el numeral 1.5 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que asimismo indica que la Administración no puede dejar de analizar el numeral 3 del artículo 24 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que dicha norma desarrolla los supuestos de valor de mercado para el caso de operaciones entre partes vinculadas, que señala el numeral 4 del artículo 32 de la Ley de Impuesto a la Renta, dado que resulta evidente que la existencia de los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta obedece justamente a la necesidad de regular el valor de mercado de las operaciones entre vinculadas, como puede ser el caso de la remuneración del socio o sus parientes con la empresa misma; además, refiere que la regulación prevista en el artículo 19-A de la Ley, se contempla porque se sigue desarrollando el supuesto del inciso 4 del artículo 32 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que dicha norma requiere que se comparen las operaciones realizadas por partes vinculadas con operaciones realizadas con partes independientes, en la medida que las operaciones entre vinculadas, sin ser ilícitas, podrían dar lugar a supuestos de elusión al fijar valores artificiales a las operaciones, como sería el caso de la remuneración del cónyuge, por lo tanto, pretender desconocer el factor de la vinculación llevaría a deformar la interpretación de las normas señaladas.

Que agrega que los mencionados argumentos fueron esgrimidos en su recurso de reclamación; sin embargo, la Administración no se ha pronunciado sobre dichos fundamentos.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización parcial realizada a la recurrente reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por exceso de valor de mercado de remuneraciones del Gerente General Celso Aldo Abanto Sarmiento, toda vez que resultaba aplicable el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo en cuenta que según el organigrama, funciones detalladas y relación de cargos de los trabajadores presentados por la recurrente



# Tribunal Fiscal

Nº 10921-5-2024

no existían trabajadores ubicados dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente ni que realizaran funciones similares a aquél, indicándose que su cónyuge Evelyn Brigitte Torres Torres de Abanto, administradora de la recurrente, se encontraba en un nivel jerárquico inmediato inferior dentro de la estructura organizacional de la empresa, por lo que aplicó la regla establecida por el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y además constató la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el caso de autos, se tiene que mediante Carta Nº 180161109020-01-SUNAT (foja 278) y Requerimiento Nº 1621180000354<sup>1</sup> (fojas 77 y 78), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, señalando como elementos del tributo a fiscalizar los gastos, y como aspectos contenidos en este, los gastos de personal, directores y gerentes, debiéndose indicar que en dicho procedimiento también se emitieron los Requerimientos Nº 1622180000566, 1622190000107 y 1622190000442 (fojas 121 a 123, 243 a 246 y 264 a 269)<sup>2</sup>.

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por exceso de remuneración del valor de mercado de socio trabajador Celso Aldo Abanto Sarmiento (Gerente General), y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que emitió la Resolución de Determinación Nº 162-003-0003627 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (fojas 314 a 316), y la Resolución de Multa Nº 162-002-0000982, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 311 a 312)<sup>3</sup>.

Que la controversia consiste en determinar si los citados valores han sido emitidos conforme a ley.

## **Resolución de Determinación Nº 162-003-0003627**

Que del Anexo Nº 01 y 02 a la Resolución de Determinación Nº 162-003-0003627 (fojas 314 y 315), se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones del Gerente General, Celso Aldo Abanto Sarmiento, por el importe de S/ 47 042,00, señalando como base legal, entre otros, el inciso n) del artículo 37 y el artículo 52-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y los numerales 1 y 2 del inciso b) del artículo 19-A de Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el inciso n) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 979<sup>4</sup>, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles, las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y, en general, a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que dichas remuneraciones no exceden el valor de mercado.

Que el inciso ll) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 177-2008-EF<sup>5</sup>, establece 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, cuando se encuentre en alguno de los supuestos establecidos en el segundo párrafo del referido inciso,

<sup>1</sup> La citada carta y requerimiento fueron notificados el 15 de octubre de 2018 en el domicilio en el domicilio fiscal de la recurrente mediante acuse de recibo, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de las personas con quienes se entendieron las citadas diligencias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 79 y 278/reverso).

<sup>2</sup> Los mencionados requerimientos fueron notificados el 26 de noviembre de 2018, 25 de marzo y 17 de setiembre de 2019 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante acuse de recibo, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de las personas con quienes se entendieron las citadas diligencias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 124, 247 y 270).

<sup>3</sup> Notificados al buzón electrónico de la recurrente el 30 y 31 de octubre de 2019, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 313 y 317).

<sup>4</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 15 de marzo de 2007.

<sup>5</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2008.



# Tribunal Fiscal

N° 10921-5-2024

indicando en su numeral 1 como primer supuesto: “1. Posea más del treinta por ciento (30%) del capital de la persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero”.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del anotado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por los Decretos Supremos N° 134-2004-EF y 191-2004-EF<sup>6</sup>, dispone que para efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley, se considerará valor de mercado de las remuneraciones del titular de una empresa individual de responsabilidad limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica que trabaja en el negocio, o, de las remuneraciones que correspondan al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del propietario de la empresa, titular de una empresa individual de responsabilidad limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica, a:

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

- 2.1. Se entiende como remuneración del trabajador elegido como referente al total de rentas de quinta categoría a que se refiere el artículo 34 de la Ley, computadas anualmente. La deducción del gasto para el pagador de la remuneración, por el importe que se considera dentro del valor de mercado, se 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 periodo 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 periodo.

Que mediante Resolución N° 10387-5-2023, publicada el 4 de enero de 2024, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido el siguiente criterio: “Para establecer el valor de mercado de las remuneraciones, aplicando los acápite 1.1 a 1.4 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se requiere la existencia de más de un trabajador que realice funciones similares<sup>7</sup> o que se encuentre ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico<sup>8</sup>, dentro de la estructura organizacional de la empresa.”

<sup>6</sup> Publicados en el Diario Oficial “El Peruano” el 5 de octubre y 23 de diciembre de 2004.

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

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



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10921-5-2024

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, y según se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08280-4-2014 y 03684-3-2016, entre otras, se ha previsto un orden de prelación y exclusión en el empleo de las reglas respecto a la determinación del valor de mercado de la remuneración de una persona natural que es trabajador y socio de la misma empresa, por lo 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 periodo a verificar.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento Nº 1621180000354 (foja 78) se solicitó a la recurrente que presente, entre otros, un Organigrama, el Reglamento de Organización y Funciones (ROF) y Manual de Organización y Funciones (MOF), que permita identificar la estructura organizacional y niveles jerárquicos de la empresa, señalando categorías y niveles, asignación de puestos por categoría, cargos y funciones, de corresponder.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 1621180000354 (foja 76), se dejó constancia que la recurrente presentó, en reporte escrito, Reglamento de Organización y Funciones, así como el Organigrama de la empresa.

Que mediante el Requerimiento Nº 1622180000566 (fojas 121 a 123), la Administración solicitó lo siguiente: i) Indicar por escrito y por el ejercicio gravable de 2017, apellidos y nombres del personal, que ocupó cada uno de los cargos señalados en el organigrama que presentó, señalando, además, la remuneración bruta que por todo concepto fue abonado por el ejercicio gravable 2017 a cada trabajador correspondiente; ii) Por cada trabajador que ocupó el cargo, según el organigrama que presentó, y de la que indique en el punto anterior, presentar contrato y/o documento original fehaciente que demuestre el acuerdo entre partes (empresa y trabajador) de la remuneración mensual que percibieron durante el ejercicio gravable 2017; iii) Por cada trabajador que ocupó el cargo, según el organigrama que presentó, indicar por escrito el grado de vinculación por consanguinidad y/o afinidad que existió durante el ejercicio gravable 2017, en relación con el socio Celso Aldo Abanto Sarmiento, adjuntando la documentación que acredite su escrito; e iv) Indicar por escrito, si por el 2017, respecto de las remuneraciones abonadas, tomo en cuenta la Remuneración del Valor del Mercado (indicar nombre y apellidos personales), establecidas por las normas legales señaladas líneas arriba, en su defecto, fundamentar por escrito y legalmente el motivo por lo que no tomó en cuenta el límite de la Remuneración Valor de Mercado.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente señaló que respecto de la remuneraciones abonadas, las determinó en base a lo dispuesto en el punto 1.5 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, debido a que puntos precedentes señalados en la norma (1.1, 1.2, 1.3 y 1.4) no le eran aplicables debido a la realidad de la empresa, su estructura organizacional y las responsabilidades del gerente general, señalando que este se encargaba de la toma de decisiones financieras, recursos humanos, administrativas y demás afines a su cargo, no teniendo además grado de comparabilidad con otro trabajador en la empresa y que ningún otro trabajador asume sus funciones, añadiendo además que el Administrador de Cajamarca era su esposa, teniendo el primer vínculo de afinidad, y que el administrador de la provincia de San Marcos era su padre, teniendo con él el primer grado de consanguinidad. Asimismo, presentó la demás documentación requerida, entre ellos cuadro en el que consignó nombre y apellido de cada trabajador, el monto de su remuneración anual y el cargo ocupado durante el 2017; Acta de reunión de la Junta General de Accionistas celebrado el 02 de enero de 2017, en el que determinó el cuadro remunerativo del personal de la recurrente para el 2017, Cuadro en que se detalla la vinculación de cada trabajador de la recurrente con el señor Celso Aldo Abanto Sarmiento; entre otros (fojas 90 a 108).

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 1622180000566 (fojas 112 a 113) la Administración dejó constancia que la recurrente presentó lo siguiente: i) Reporte escrito en el que detalla apellidos y nombres, remuneración bruta y cargo; ii) Exhibió 43 Contratos de Trabajo de 16 trabajadores de la empresa. Respecto de los trabajadores que ocupan el puesto de Gerencia, Administración, Contabilidad (niveles jerárquicos, según organigrama), presentó copia de Acta de Reunión Junta de Accionistas de 02 de enero de 2017 (Acta pegada en el folio 13 del Libro de Actas de fecha de legalización 1427-2013); iii) Cuadro que detalla



# Tribunal Fiscal

Nº 10921-5-2024

la vinculación de sus trabajadores en relación al Gerente General, el señor Celso Aldo Abanto Sarmiento; iv) Cuadro que refleja el cálculo del valor de mercado de las remuneraciones, el mismo que según la aplicación del numeral 1.5 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, no excede el límite de la Remuneración Valor de Mercado del Gerente General, el señor Celso Aldo Abanto Sarmiento; v) y Documentación (fotocopias refrendadas por el Gerente General) relacionadas a acreditar las labores que realiza la señora Evelyn Briggite Torres Torres de Abanto.

Que, asimismo, mediante Adenda al Resultado de Requerimiento N° 1622180000566 (fojas 115 a 119), la Administración señaló que si en el Resultado de Requerimiento N° 1622180000566 se consignó la información que el contribuyente presentó, no se comunicó la evaluación correspondiente, la cual se detallaba en los Anexos N° 1, 2 y 3 de la mencionada adenda.

Que en el mencionado documento, la Administración indicó lo siguiente: i) Que de acuerdo al organigrama presentado por la recurrente, se observó que el cargo de Administración (Administración Cajamarca), desempeñado por Evelyn Briggite Torres Torres de Abanto, es el cargo inmediatamente inferior al de la Gerencia, por lo que es en función a la remuneración de esta y que se debió efectuar el cálculo del Valor de Mercado sobre las Remuneraciones del Gerente; ii) Respecto a lo alegado por la recurrente, de que efectúa el cálculo de la remuneración del gerente en función al punto 1.5 del inciso b) del artículo 19-A, debido a que no se podía tomar como trabajador referente a la señora Evelyn Briggite Torres Torres de Abanto, ya que era cónyuge del socio (gerente), que el Reglamento de Impuesto a la Renta, el cual excluye la remuneración de los trabajadores que guarden 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 de Impuesto a la Renta, no ha precisado qué debe entenderse por relación de parentesco, por lo que debe recurrirse al Código Civil, que resulta aplicable por su especialidad de conformidad con lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señalando que en los artículos 236 y 237 del Código Civil se distingue dos clases de parentesco, consanguinidad y afinidad, de los cuales se desprende que los cónyuges no comparten dichas clases de parentesco, por lo que el cálculo de las remuneraciones al valor de mercado del gerente, debió realizarse en función de la remuneración de la persona que ocupa el cargo de Administración, que en este caso es cónyuge del gerente, indicando que similar criterio se tomó en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8375-1-2016, de fecha 06 de setiembre de 2016. Se observa que se detalla el cálculo del exceso de remuneración valor de mercado respecto de la remuneración del gerente general Celso Aldo Abanto Sarmiento.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N°1622190000107 (fojas 243 a 245), la Administración señaló que respecto a la remuneración de Gerente General, el señor Celso Aldo Abanto Sarmiento, quien tiene el 96,59% de participación sobre el capital de la recurrente, observó que esta aumentó en un 50% a partir de 2017, no siendo acorde con la evolución de los ingresos mensuales de la empresa, conforme se detalló en el cuadro anexo a dicho requerimiento. Asimismo, indicó que la remuneración del mencionado trabajador era 333% mayor, hasta abril, y luego 500% mayor, respecto de la remuneración mensual de contador, puesto ocupado por el señor Wilber Choez Machuca, trabajador con mayor remuneración sin vinculación de consanguinidad o afinidad, según la información del contribuyente. Teniendo en cuenta lo señalado, solicitó indicar por escrito, con el respectivo sustento legal, el motivo o razón del incremento a partir del mes de mayo de 2017 de 50% de la remuneración del Gerente General de la empresa, sin tomar en cuenta el criterio de razonabilidad, respecto de los ingresos declarados, que señala el último párrafo del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación que la acredite; y que en caso de no sustentar con documentos probatorios originales de fecha cierta, ni responder por escrito en lo que corresponda, las razones del incremento remunerativo de gerente general, considerando lo contemplado por las normas de la Ley de Impuesto a la Renta, se procedería a reparar los tributos respectivos, de acuerdo con la normativa legal vigente, y se aplicarán las sanciones derivadas de las infracciones incurridas tipificadas en el Código Tributario.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente señaló que la remuneración del Gerente se determinó por acuerdo legal y conforme a las actas de la empresa, explicando que entre el 2014 y 2018 el precio del combustible bajó, así como el margen de utilidad respectivo; sin embargo, intentó mantener el mismo volumen de adquisiciones, cartera de clientes y captar nuevos clientes con tácticas de descuentos



# *Tribunal Fiscal*

N° 10921-5-2024

personalizados, desde el 2015 hacia adelante, por lo que dichas labores no se reflejaron necesariamente los ingresos anuales de la empresa.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 1622190000107 (foja 242) la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, señalando que se había explicado el razonamiento del sueldo asignado al Gerente General y que como sustento de ello se había presentado cuadros que informan sobre el movimiento mensual del combustible.

Que mediante el Requerimiento N° 1622190000442 (fojas 264 a 269), la Administración, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, comunicó a la recurrente los resultados de la fiscalización iniciada mediante Carta N° 180161109020-01-SUNAT, detallados en los Anexos N° 1, 2, 3 y 4, señalando que conforme al tercer párrafo del mencionado artículo 75 del Código Tributario podría presentar un escrito con sus descargos correspondientes, debiendo adjuntar la correspondiente documentación de sustentación.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el referido requerimiento, el 23 de setiembre de 2019, presentó un escrito, ingresado con Expediente N° 000-URD090-2019-610540-4 (fojas 257 a 259), señalando, entre otros, que el reparo por supuesto exceso en el monto de las remuneraciones pagadas al socio y gerente general de la empresa, el señor Celso Aldo Abanto Sarmiento, respecto del valor de mercado obedece a una fundamentación errada de considerar a su cónyuge, Evelyn Briggite Torres Torres, como trabajador referente, ya que no se ha realizado una correcta interpretación de las normas de vinculación y de valor de mercado de remuneraciones, precisando que debe notarse que la regla de numeral 1.5 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento del Impuesto a la Renta, que es la última regla aplicable a los casos de valor de mercado de remuneraciones, establece un límite máximo de 95 UIT como remuneraciones totales en el ejercicio precisamente para evitar el entrampamiento que supone que en una empresa familiar laboren dos o más parientes entre sí y que no pueda usarse a uno como referente del otro, ya que podría darse el caso de una empresa, como la suya, en donde trabajen dos cónyuges bastando que para que se cumplan con las reglas de valor de mercado uno de ellos perciba el doble del otro, no pudiendo llegar nunca a la aplicación de los numerales 1.4 y 1.5 de la referida norma, recalcando que respecto del cónyuge también su remuneración estaría a valor de mercado, ya que su referente sería el otro cónyuge. En ese sentido, considera que es evidente que lo señalado no fue la intención del legislador, sino la de establecer un máximo ante la realidad de la gran mayoría de las empresas del país, que son familiares, en las que hay vinculación no solo por parentesco, ya que las reglas establecidas en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta no se limitan a la remuneración de los parientes de los socios o dueños, sino, en su concepto más amplio, también incluye a los cónyuges, conforme se señala en el numeral 3 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 1622190000442 (fojas 260 a 262), la Administración dejó constancia que lo señalado por la recurrente indicando que conforme a las normas que cita, para determinar el valor de mercado de las remuneraciones se inicia considerando la regla especial señalada en el numeral 1.1. del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento del Impuesto a la Renta y que, en caso de no existir trabajador referente para dicha regla, el numeral 1.2, siendo que en su caso, de acuerdo a la estructura organizacional del contribuyente no había trabajador referente para la aplicación de dichas reglas, por lo que procedió a analizar si existe trabajador para la aplicación de la regla 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento del Impuesto a la Renta. En ese sentido, señala que conforme al Reglamento de Organización y Funciones, y el Organigrama que presentó, su estructura organizacional está liderada por la Gerencia General, puesto ocupado por el señor Celso Aldo Abanto Sarmiento, seguido de la Administración, contabilidad, Jefe de operaciones, Jefe de Turno y Área de Ventas (Representante de Servicios), en dicho orden, siendo que debajo de la Gerencia General se encuentra la Administración, cuyo cargo es ocupado por la señora Evelyn Briggite Torres Torres de Abanto, como Administrador Cajamarca, cuya remuneración anual es de S/ 73 538,13, quien a la vez es cónyuge del señor Celso Aldo Abanto Sarmiento.

Que añade que respecto a la remuneración del trabajador referente, el numeral 2 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento del Impuesto a la Renta señala, entre otros, que el trabajador referente corresponde al trabajador que no guarda relación de parentesco hasta 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 de Impuesto a la



# Tribunal Fiscal

Nº 10921-5-2024

Renta, por lo que resultaba necesario saber qué es relación de parentesco, y que siendo que las normas citadas no lo definen, de conformidad con lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, se recurre al Código Civil el cual señala lo siguiente: i) El primer párrafo del artículo 234 respecto de la noción de matrimonio indica que *“El matrimonio es la unión voluntariamente concertada por un varón y una mujer legalmente aptos para ella y formalizada con sujeción a las disposiciones de este Código, a fin de hacer vida común”*; en ese sentido, señala que no se define al matrimonio como una relación de parentesco, por lo que, el señor Celso Aldo Abanto Sarmiento y Evelyn Briggite Torres Torres de Abanto no tienen relación de parentesco entre sí; ii) El primer párrafo del artículo 237 del Código Civil, al referirse al parentesco de afinidad señala que *“El matrimonio produce parentesco por afinidad entre cada uno de los cónyuges con los parientes consanguíneos del otro. Cada cónyuge se halla en igual línea y grado de parentesco por afinidad que el otro por consanguinidad”*, por lo tanto, el Código Civil no menciona la existencia de una relación de parentesco entre cónyuges, por lo que en ese sentido el señor Celso Aldo Abanto Sarmiento y Evelyn Briggite Torres Torres de Abanto no tienen relación de parentesco.

Que, en cuanto a lo argumentado por la recurrente referido a que al tener la cónyuge vinculación con la empresa conforme al numeral 3) del artículo 24 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, no debe considerarse como trabajador referente, señala que ello no se ajusta a la norma legal, ya que la regla para la elección del trabajador referente señala que se tomará como tal al trabajador que no guarde relación de parentesco, no se refiere a vinculación.

Que en consideración a lo señalado, la Administración mantuvo el resultado del procedimiento de fiscalización que se comunicó a la recurrente en los Anexos 1, 2, 3 y 4 del Requerimiento N° 1622190000442, procediendo a efectuar los reparos correspondientes, considerando lo dispuesto por el primer párrafo del inciso n) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que de autos se tiene que la Administración observó el monto deducido como gasto por la recurrente por un total de S/ 47 042,00, por concepto de remuneraciones de su Gerente General Celso Aldo Abanto Sarmiento, quien era participacionista mayoritario de la recurrente, al advertir que excedían el doble de las remuneraciones abonadas a la trabajadora Evelyn Briggite Torres Torres de Abanto, quien también era su cónyuge, la misma que durante el ejercicio gravable 2017 se desempeñó como administradora, cargo que considera es de nivel jerárquico inmediato inferior al de Gerente General, en aplicación del acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a efecto de determinar si correspondía aplicar las reglas de valor de mercado respecto de las remuneraciones percibidas por el referido Gerente General en el ejercicio 2017, resulta pertinente establecer si calificaba como parte vinculada con la recurrente.

Que sobre el particular, cabe señalar que tanto para la recurrente como para la Administración el señor Celso Aldo Abanto Sarmiento es participacionista de la recurrente y que de acuerdo a la revisión de la copia de su Libro de Actas<sup>9</sup> tiene el 96,59% de participación en el capital (foja 42) y del comprobante de Información Registrada, se verifica que ocupa el cargo de Gerente General (foja 333).

Que en ese sentido, se encuentra acreditada la configuración del supuesto establecido en el numeral 1 del inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al haberse verificado que Celso Aldo Abanto Sarmiento era participacionista mayoritario de la recurrente y, por ende, calificaba como parte vinculada, por lo que correspondía que las remuneraciones que percibió, en calidad de Gerente General en el ejercicio fiscalizado, sean establecidas de acuerdo a las reglas de valor de mercado, esto es, según lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de los documentos denominados “Reglamento de Organización y Funciones” (fojas 72 y 73) y Organigrama (foja 74), se aprecia que en el ejercicio 2017 la recurrente contaba con una Gerencia General, Administración (que tenía a su cargo una secretaria), Contabilidad (área que tenía bajo su supervisión al Jefe de crédito y cobranza, así como al Auxiliar administrativo), Jefe de Operaciones (área que tenía bajo

<sup>9</sup> Conforme se verifica en el Acta de Junta General de Socios Participacionistas celebrado el 16 de diciembre de 2015, siendo que no se verifica que la composición accionaria haya cambiado para el año 2017.



# Tribunal Fiscal

Nº 10921-5-2024

su supervisión a los Conductores y al Jefe de turno, siendo que en el caso de este último, tenía a su cargo a los Representantes de Servicios).

Que de la revisión de autos, se aprecia que mediante escrito presentado por la recurrente el 1 de abril de 2019, en respuesta al Requerimiento N° 1622190000107 (foja 239), aquella señaló que el cargo de **Gerente General**, entre otros, se encargaba de la toma de decisiones financieras, recursos humanos, administrativas, y demás afines a su cargo, no teniendo ningún grado de compatibilidad con otro trabajador de la empresa, y precisó que ningún trabajador asume las funciones del Gerente General; por otro lado, del documento denominado "Manual de Organización y Funciones SERPRI" (fojas 58 a 71), se observa que en el siguiente nivel del organigrama se encuentra la **Administración**, la cual tiene entre sus principales funciones lo siguiente: i) Acordar con el Gerente las medidas necesarias para efectuar una eficiente administración; ii) Dirigir las actividades de la Estación de Servicios, de acuerdo a las políticas generales de SERPRI y el marco jurídico para asegurar el cumplimiento de los objetivos; iii) Revisar que se cumpla con el procedimiento de recolección de valores; iv) Validar conjuntamente con el auxiliar administrativo los registros de venta de los cierres de turnos, reportes de venta diarias, desembolsos de caja chica, depósitos bancarios y en general toda documentación comprobatoria de las operaciones; v) Supervisar el programa de abastecimiento de combustible y hacer los cambios necesarios; vi) Supervisar diariamente el control de inventarios de combustible; vii) Supervisar y verificar el estado de las operaciones de todas las instalaciones, máquinas y equipos; viii) Atender todos los asuntos relacionados con la Administración y evaluación del personal de la Estación de Servicio; ix) Contratar empresas para el mantenimiento y abastecimiento de productos a la Estación de Servicios; y x) Participar en la selección de personal.

Que siendo así, de los documentos denominados "Reglamento de Organización y Funciones" (fojas 72 y 73), Organigrama (foja 74), y "Manual de Organización y Funciones SERPRI" (fojas 58 a 71), no se aprecia la existencia de un trabajador que realizara funciones similares a las del Gerente General, ni tampoco un trabajador mejor remunerado ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente, por lo que no resultaban de aplicación los procedimientos señalados en los acápites 1.1 y 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del reglamento de la citada ley.

Que ahora bien, del citado Organigrama (foja 74), se advierte que el nivel jerárquico inmediato inferior al Gerente General es el cargo de Administración, desempeñado por Evelyn Briggite Torres Torres de Abanto, única trabajadora ubicada en dicho nivel jerárquico, la cual conforme se ha expuesto y no es materia de discusión, es cónyuge del participacionista mayoritario Celso Aldo Abanto Sarmiento.

Que al respecto, este Colegiado, al analizar un reparo por exceso de valor de mercado de la remuneración y lo regulado por el punto 2.2 del numeral 2 del inciso b) del artículo 19 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, mediante la Resolución N° 08375-1-2016 señaló que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no ha precisado qué debe entenderse por relación de parentesco, por lo que debe recurrirse al Código Civil, concluyendo que los cónyuges no se vuelven parientes entre sí, sino que se produce un parentesco por afinidad de cada uno de ellos con los parientes consanguíneos del otro<sup>10</sup>.

Que en ese sentido, teniendo en cuenta que los cónyuges no son considerados parientes entre sí, y por tanto no se encuentran dentro de la exclusión dispuesta por el punto 2.2 del numeral 2 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento del Impuesto a la Renta referida a los parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, pueden ser tomados como trabajador referente, de corresponder, y en consecuencia Evelyn Briggite Torres Torres, al constituir el trabajador mejor remunerado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior dentro de la estructura de la recurrente correspondía que fuera tomada como referente.

Que asimismo, la remuneración de Evelyn Briggite Torres Torres también se encontraba sujeta a las reglas del valor de mercado, al estar considerada dentro de lo señalado en el inciso ñ) del artículo 37 de la Ley

<sup>10</sup> En la mencionada resolución se indica que el Código Civil distingue 2 clases de parentesco: por consanguinidad y por afinidad; así, el artículo 236 de dicho cuerpo de leyes señala que el parentesco consanguíneo es la relación familiar existente entre las personas que descienden una de otra o de un tronco común, mientras que el artículo 237 establece que el matrimonio produce parentesco de afinidad entre cada uno de los cónyuges con los parientes consanguíneos del otro, siendo que cada cónyuge se halla en igual línea y grado de parentesco por afinidad que el otro por consanguinidad.



# Tribunal Fiscal

N° 10921-5-2024

del Impuesto a la Renta, ya que según la Administración ha trabajado para la recurrente durante el año 2017, y califica como parte vinculada del empleador, toda vez que su esposo es el participacionista mayoritario de la recurrente.

Que en tal sentido, no se advierte que la Administración hubiera establecido que la remuneración de dicha trabajadora mejor remunerada se encuentra acorde con el valor de mercado<sup>11</sup>, esto es, no aplicó para el trabajador referente correctamente los lineamientos dispuestos por el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que ello correspondía según se ha expuesto precedentemente<sup>12</sup>; en consecuencia, la determinación efectuada por la Administración no está debidamente sustentada, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 162-003-0003627.

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

## **Resolución de Multa N° 162-002-0000982**

Que la Resolución de Multa N° 162-002-0000982 (fojas 311 a 313) 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 2017.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1311<sup>13</sup>, 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 y el pago 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° 162-002-0000982 se sustenta en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° 162-003-0003627, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, que está siendo dejada sin efecto, corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo dejarse sin efecto dicho valor.

Con las vocales Amico de las Casas y Villanueva Azarán, e interviniendo como ponente el vocal Flores Pinto.

## **RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 1650140000619/SUNAT de 4 de agosto de 2020, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 162-003-0003627 y la Resolución de Multa N° 162-002-0000982.

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

**AMICO DE LAS CASAS**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA AZARÁN**  
**VOCAL**

**FLORES PINTO**  
**VOCAL**

<sup>11</sup> Debe mencionarse que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08375-1-2016, se dio cuenta que la cónyuge también fue objeto del establecimiento del valor de mercado de su remuneración, lo cual no fue impugnado en dicho procedimiento.

<sup>12</sup> En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 07211-10-2020.

<sup>13</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.



# *Tribunal Fiscal*

**N° 10921-5-2024**

**Rodriguez López**  
**Secretaria Relatora**  
FP/RL/spb.

**Nota: Documento firmado digitalmente**