



Ministerio de
Economía
y Finanzas

RODRIGUEZ LOPEZ
Jenny Laura FAU
20131370645 soft
Fecha: 29/04/2026
10:57:41
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 03962-5-2026

EXPEDIENTE N° : 9792-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 24 de abril de 2026

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° 759/SUNAT de 27 de agosto de 2021, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 1013 y la Resolución de Multa N° 557, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por exceso del gasto por remuneración al Directorio por el importe de S/ 269 954,00, al considerar que la utilidad comercial se obtiene luego de deducir la participación de los trabajadores en las utilidades, y en ese sentido, obtuvo un importe menor como resultado antes del impuesto. Agrega, que no es correcto el argumento expuesto por la Administración referido a que no se encuentra en discusión la forma de determinación y cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, dado que en el procedimiento de fiscalización parcial se consideró la participación de los trabajadores en las utilidades a fin de determinar la utilidad comercial, para luego calcular el límite de las remuneraciones pagadas al Directorio.

Que señala que la Administración a fin de determinar la utilidad comercial del ejercicio 2015, tomó el concepto de "utilidad comercial" de las Normas Internacionales de Contabilidad, lo que no se encuentra arreglado a ley, dado que las normas contables no son fuentes del derecho tributario, y en consecuencia, para determinar el límite deducible por remuneraciones pagadas a directores, la Administración tenía que considerar la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, no siendo posible que disposiciones contables alteren lo dispuesto por las citadas normas, más aún si de forma expresa regulan la deducción del mencionado gasto. Cita las Normas III y IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Que indica que mediante el Decreto Legislativo N° 892 y su reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo N° 009-98-TR, se regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, siendo que en el artículo 4 de la citada norma se dispone que la participación en las utilidades se calculará sobre el saldo de la renta neta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores, de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Que refiere que conforme con las normas antes citadas, para determinar la participación en las utilidades de los trabajadores, primero se deducen los gastos permitidos por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y después se procede conforme con lo establecido en el Decreto Legislativo N° 892 para el cálculo de las utilidades, por lo que hacer lo contrario, implica vulnerar el principio de legalidad al no existir ninguna norma que respalde el argumento de la Administración referido a que la participación de los trabajadores en las utilidades debe deducirse del resultado contable para estimar el límite de las remuneraciones del Directorio.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

AMICO DE LAS CASAS Lorena
Maria De Los Angeles FAU
20131370645 soft
Fecha: 29/04/2026 10:55:31
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

RIOS DIESTRO Rodolfo Martin
FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/04/2026 10:54:23
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FLORES PINTO Luis
Enrique FAU
20131370645 soft
Fecha: 29/04/2026
10:52:54
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 03962-5-2026

Que añade que la determinación de la utilidad comercial realizada por la Administración deduciendo la participación de los trabajadores en las utilidades, no es conforme a ley, dado que la norma en forma expresa indica que la participación en las utilidades se determina sobre la renta neta imponible, la cual es el resultado de haber previamente deducido y/o adicionado los gastos que la norma tributaria permite y después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores.

Que señala que el importe de las remuneraciones pactadas en favor del Directorio se sustenta en lo establecido por el artículo 166 de la Ley General de Sociedades, que indica que si el Estatuto no lo prevé, la Junta General de Accionistas debe determinar el importe de la retribución, el cual conforme con lo establecido en el artículo 114, debe reunirse al menos una vez dentro de los primeros tres meses siguientes a la terminación del ejercicio económico para fijar la retribución del Directorio; y que la participación de utilidades para el Directorio solo puede ser detrída de las utilidades líquidas, después de la detracción de la reserva legal correspondiente al ejercicio.

Que indica que el concepto de "utilidad comercial" no se encuentra establecido ni en la Ley del Impuesto a la Renta, ni en su reglamento; sin embargo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02218-5-2016, 02886-5-2004 y 11320-3-2007, se ha señalado que la utilidad comercial es la utilidad percibida antes de deducir los impuestos correspondientes más el importe total de las dietas conjuntas del Directorio.

Que añade que la Administración a través de sus cartillas informativas disponibles en su página web, también ha señalado que el importe a tomar en cuenta para el cálculo del límite del 6% de la utilidad comercial en el caso de las remuneraciones al Directorio es el consignado en la Casilla 484, referida a la suma de las utilidades según Balance General y remuneraciones a directores cargadas a gastos, siendo que en su caso, determinó el citado límite de remuneraciones conforme con lo establecido en las normas antes mencionadas, el criterio del Tribunal Fiscal, y la información brindada por la Administración en la referida cartilla de instrucciones para el ejercicio 2015, sin embargo, restó importancia a la indicada situación, al considerar que la mencionada cartilla de instrucción no es fuente de derecho, vulnerando el principio de confianza legítima, referido al respeto que el Estado debe garantizar a la confianza que legítimamente han adquirido los administrados por actos propios de la Administración, conforme el criterio expuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 000011-2010-PI/TC.

Que por lo expuesto, reitera que el criterio que adoptó la Administración en el procedimiento de fiscalización parcial es errado, pues el gasto por la participación en las utilidades de los trabajadores no debe ser incluido dentro del cálculo del límite de la remuneración del Directorio, precisando que el error en la contabilización de la participación de los trabajadores en sus utilidades, no tiene por qué modificar el cálculo del límite máximo permitido para la deducibilidad de las remuneraciones del Directorio, habiéndose vulnerado su derecho al debido procedimiento y los principios de legalidad, seguridad jurídica y confianza legítima. Cita el numeral 1.1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes Nº 1837-2009-PA/TC, 0016-2002-AI/TC, 0001/0003-2003- AI/TC, y doctrina respecto a los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Que, por su parte, la Administración señala que, como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial realizado a la recurrente, reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por gastos aplicados a resultados del ejercicio que exceden el límite de gasto por remuneraciones al Directorio; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante la Carta Nº 20-01-SUNAT (foja 407)¹ y los Requerimientos Nº 678 (fojas 402 y 403), 740 (fojas 387 a 389), 760 (fojas 366 a 370), 887 (fojas 321 a 331) y 926 (fojas 293 a 297)², la Administración inició a la

¹ La citada carta fue depositada en el buzón electrónico de la recurrente el 23 de octubre de 2020, conforme con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 406).

² Los citados requerimientos fueron depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 23 de octubre, 4, 6 y 27 de noviembre y 10 de diciembre de 2020, conforme con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 401, 386, 365, 320 y 292).



Tribunal Fiscal

N° 03962-5-2026

recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, considerando como elementos del tributo a fiscalizar el costo de ventas y gastos, y como aspectos contenidos en los elementos a fiscalizar el costo de producción – mano de obra y participación de trabajadores en las utilidades, respecto del costo de ventas; y gastos de personal, directores y gerentes, respecto de los gastos.

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización parcial, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por gastos aplicados a resultados del ejercicio que exceden el límite de gasto por remuneraciones al Directorio; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; emitiendo, en consecuencia, la Resolución de Determinación N° 013 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (fojas 259 a 262), y la Resolución de Multa N° 557³ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 264 a 266).

Que en consecuencia, en el presente caso la materia en controversia es determinar si la Resolución de Determinación N° 013 y la Resolución de Multa N° 557 se encuentran emitidos de acuerdo a ley.

Resolución de Determinación N°

013 - Exceso de remuneración al Directorio

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 013 (foja 259), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por gastos aplicados a resultados del ejercicio que exceden el límite de gasto por remuneración al Directorio por el importe de S/ 269 954,00, sustentándose en las observaciones señaladas en el Requerimiento N° 1887 y su resultado, y señalando como base legal el inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso I) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone 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.

Que el inciso m) del artículo 37 de la anotada ley establece que son deducibles las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores de sociedades anónimas, en la parte que en conjunto no exceda del seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta.

Que el inciso I) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que el exceso de las retribuciones asignadas a los directores de sociedades que resulte por aplicación del límite del inciso m) del artículo 37 de la ley, no será deducible a efecto de la determinación del impuesto que deba tributar la sociedad.

Que, por otro lado, el artículo 152 de la Ley General de Sociedades, aprobada por Ley N° 26887, señala que la administración de la sociedad está a cargo del Directorio y de uno o más gerentes, salvo lo dispuesto en el artículo 247. A su vez, el artículo 153 de la citada ley establece que el directorio es órgano colegiado elegido por la junta general.

Que el artículo 166 de la misma ley refiere que el cargo de director es retribuido y si el estatuto no prevé el monto de la retribución, corresponde determinarlo a la junta obligatoria anual.

Que el artículo 170 de la aludida ley establece que las deliberaciones y acuerdos del directorio deben ser consignados, por cualquier medio, en actas que se recogerán en un libro, en hojas sueltas o en otra forma

³ Los mencionados valores fueron notificados el 29 de diciembre de 2020, conforme con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 258 y 263).



Tribunal Fiscal

Nº 03962-5-2026

que permita la ley y, excepcionalmente, conforme al artículo 136⁴. Las actas deben expresar, si hubiera habido sesión: la fecha, hora y lugar de celebración y el nombre de los concurrentes; de no haber habido sesión: la forma y circunstancias en que se adoptaron el o los acuerdos; y, en todo caso, los asuntos tratados, las resoluciones adoptadas y el número de votos emitidos, así como las constancias que quieran dejar los directores.

Que de acuerdo con el artículo 172 de la anotada ley, el directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general.

Que conforme al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09688-1-2004, 02218-5-2016, 06077-9-2018 y 03402-9-2022, entre otras, la utilidad comercial a que se refiere el citado inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, equivale a los resultados obtenidos por el contribuyente de su actividad comercial, que se refleja claramente en el estado de pérdidas y ganancias, como utilidad neta comercial, al que se le suma la retribución del directorio y a dicho resultado se le aplica el 6%.

Que en las Resoluciones N° 02218-5-2016 y 06077-9-2018, este Tribunal, siguiendo el comentario de Talledo Mazú al literal m) del artículo 37 antes referido, indicó que: *"Por 'utilidad comercial' debe entenderse la utilidad que arroja el balance, sin tomar en cuenta los ajustes (en más o menos) que se efectúan en la declaración jurada, ni los reparos que posteriormente pueda determinar el fisco"*⁵.

Que en diversa jurisprudencia como las Resoluciones N° 02218-5-2016 y 05719-1-2019, este Tribunal ha establecido que para efecto del 6% de la utilidad comercial a que se refiere el inciso m) del precitado artículo 37, se debe tener en consideración el importe consignado en el casillero 484 del Estado de Pérdidas y Ganancias de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, monto al cual se le debe adicionar la participación al directorio y a ese resultado es de aplicación el límite del 6% establecido como límite.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 887 (fojas 326 y 327), la Administración comunicó a la recurrente que de acuerdo a sus Libros Diario y Mayor y a la acumulación de gastos reconocidos en el ejercicio 2015 en la Cuenta Analítica 62811101 – Retribuciones al Directorio, incluida en la Cuenta 62- Gastos de Personal, Directores y Gerentes, se tiene que el importe total de la citada cuenta asciende a S/ 3 072 431,39, monto que indica supera el límite del seis por ciento (6%) señalado por el inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, le solicitó que sustentara por escrito, con documentación original y la correspondiente base legal, la mencionada observación.

Que la recurrente, mediante escrito de 7 de diciembre de 2020 (fojas 309 a 311), presentado en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, señaló, entre otros, que el exceso de gasto observado proviene de haberse considerado que la utilidad comercial se obtiene luego de la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades, cuando se tenía que considerar que la utilidad comercial se obtiene antes de la determinación de la participación de utilidades.

Que agrega que conforme con lo establecido en el artículo 166 de la Ley General de Sociedades, el cargo de director es retribuido; y que la participación de utilidades para el directorio solo puede ser detrída de las utilidades líquidas, y en su caso, después de la detracción de la reserva legal correspondiente al ejercicio.

Que añade que ni la Ley del Impuesto a la Renta, ni su reglamento han previsto lo que se debe entender como "utilidad líquida o comercial", sin embargo, el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 11320-3-2007 y

⁴ Excepcionalmente, cuando por cualquier circunstancia no se pueda asentar el acta en la forma establecida en el artículo 134, ella se extenderá y firmará por todos los accionistas concurrentes en un documento especial, el que se adherirá o transcribirá al libro o a las hojas sueltas no bien éstos se encuentren disponibles, o en cualquier otra forma que permita la ley. El documento especial deberá ser entregado al gerente general quien será responsable de cumplir con lo antes prescrito en el más breve plazo.

⁵ TALLEDO MAZÚ, César. *Manual de Impuesto a la Renta Tomo I*. Editorial Economía y Finanzas, Lima Perú, 2013, pág. 108.3.



Tribunal Fiscal

Nº 03962-5-2026

02218-5-2016 ha señalado que dicho concepto abarca la utilidad más la dieta del directorio; y que presenta copia de la Cartilla de Instrucciones, publicada por la Administración, como pauta y criterio aplicado para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, en donde se indica que el importe a tomar en cuenta para el cálculo del límite del 6% de la utilidad comercial en el caso de las remuneraciones del directorio es la utilidad contable según balance al 31 de diciembre de 2015, siendo que en su caso, indica presentó en digital el Balance de Comprobación del año 2015, en el que consta la utilidad contable de S/ 48 134 758,47, contenido en el archivo digital Inventarios y Balances 2015, remitido a la Administración el 3 de noviembre de 2020 e ingresado con Expediente N° 786, habiendo efectuado el cálculo del límite de las remuneraciones de acuerdo con lo dispuesto por la ley, la Administración y el Tribunal Fiscal.

Que en el Punto N° 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 887 (fojas 300 a 306), la Administración dejó constancia del escrito de 7 de diciembre de 2020 presentado por la recurrente, señalando, entre otros, que la Cartilla de Instrucciones del Impuesto a la Renta alegada por la recurrente no es considerada como norma ni jurisprudencia aplicable a su caso, por lo que solo debe considerarse como una guía general; y que las resoluciones del Tribunal Fiscal señaladas por aquélla no contienen criterios de observancia obligatoria y resuelven casos antiguos, no siendo aplicables a su caso.

Que indica que la discrepancia se encuentra en determinar la utilidad comercial, específicamente, si este concepto incluye la deducción como gasto de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, por lo que siendo un rubro contable incluido en el Estado de Resultados (antes Estado de Ganancias y Pérdidas), es necesario recurrir a normas contables debido a la ausencia de normas tributarias que definan los mencionados conceptos.

Que agrega que el quinto párrafo de la NIC 12 señala que la ganancia contable es la ganancia o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias; que en la NIC 19 se indica que beneficios a los empleados son todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados, y beneficios a los empleados a corto plazo son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese) que se espera liquidar totalmente antes de los doce meses siguientes al final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados. Asimismo, el alcance de esta norma contable se aplicará por los empleadores al contabilizar todos los beneficios a los empleados, siendo éstos entre otros, los que proceden de requerimientos legales o acuerdos en determinados sectores. Adicionalmente, en el quinto párrafo de la citada NIC, se señala que los beneficios a los empleados a corto plazo comprenden, además de otros conceptos, la participación en ganancias e incentivos.

Que añade que la NIC 19 indica que cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante el periodo contable, ésta reconocerá el importe (sin descontar) de los beneficios a corto plazo que se ha de pagar por tales servicios, y para la participación en ganancias y planes de incentivos, la citada NIC en el párrafo diecinueve señala que una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias solo cuando: a) La entidad tiene una obligación presente, legal o implícita de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos pasados, y b) Pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Que de lo expuesto, indica que se puede concluir que la participación de los trabajadores debe reconocerse como gasto o pasivo de la empresa, pues tiene la obligación presente y legal de hacer este pago como consecuencia de sucesos pasados y además se pueden estimar con fiabilidad, en otras palabras la participación de los trabajadores corresponde a un gasto corriente (específicamente debe contabilizarse como un gasto de personal, incluido en los gastos de Administración o Ventas, según sea el caso), comercial, necesario para la operatividad normal del negocio, por lo que se contabiliza como cualquier otro gasto y no tiene un tratamiento especial en su presentación en los Estados Financieros.

Que añade que la recurrente en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 presentada mediante el Formulario Virtual PDT 702 N° 059, así como en el Estado de Resultados presentado ante la Superintendencia del Mercado de Valores, ha consignado la participación de los trabajadores dentro de los gastos y costos corrientes de la empresa, esto es, no ha consignado este rubro



Tribunal Fiscal

Nº 03962-5-2026

como un componente de la distribución de la ganancia, cumpliendo con la normativa contable para elaborar los estados financieros, específicamente en su Estado de Resultado.

Que agrega que la utilidad comercial sobre la cual se calcula el límite de la remuneración a los directores es la establecida antes del Impuesto a la Renta en el Estado de Resultados de la recurrente, elaborado conforme con las normas contables vigentes (a falta de definición en la legislación tributaria) más la remuneración al directorio, es decir, la utilidad determinada luego de deducir a los ingresos netos, los costos y gastos necesarios para producirlos (gastos de personal, servicios de terceros, gastos financieros, provisiones diversas, entre otros); y que entre los gastos de personal se incluye la participación de los trabajadores en las utilidades, habiendo calculando la utilidad comercial de la recurrente de la siguiente manera:

Resultado del ejercicio antes del Impuesto a la Renta	S/ 43 635 517,00 (*)
(+) Gasto por remuneración del Directorio	S/ 3 072 431,39 (**)
UTILIDAD COMERCIAL	S/ 46 707 948,39

(*) Importe según Casillero 100 y 487 del PDT 702 N° presentado el 23 de marzo de 2016.

(**) Importe cargado a resultados del ejercicio según los Asientos Contables N° 440720150570037, 440720150570035, 440720150570034, 440720150570032 y 440720150570031 de mayo de 2015; Asientos Contables N° 440720150670056, 440720150670057, 440720150670058, 440720150670059 y 440720150670060 de junio de 2015; y Asientos Contables N° 440720151270001, 440720151270002, 440720151270003, 440720151270004, 440720151270005 y 4407201512223 de diciembre de 2015.

Que indica que el Balance de Comprobación presentado por la recurrente, mediante el cual pretende acreditar que su utilidad contable es por el importe de S/ 48 134 758,47, se encuentra incompleto, pues le falta el efecto del Asiento Contable N° 4401201512224 de diciembre de 2015, donde se carga a la Cuenta 62211110- Participación de los trabajadores con abono a la Cuenta N° 41311110- Participaciones 2015 el importe de S/ 4 499 241,36, y cuyo destino del gasto es a las correspondientes cuentas analíticas de los gastos de ventas, gastos de administración y costo de producción (95015103, 94015103 y 90015103, respectivamente), es decir, a los gastos y costos corrientes de la empresa y no a las cuenta de la Clase 8 que son las de saldos intermediarios de gestión y determinación de resultados del periodo, donde el único gasto que acepta este tipo de cuentas es el Impuesto a las Ganancias, por lo que la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa corresponden a gastos corrientes, como el mismo contribuyente lo ha contabilizado en su Asiento N° 4401201512224 de diciembre de 2015.

Que añade que del Estado de Resultados Integrales del ejercicio 2015 presentado ante la Superintendencia del Mercado de Valores y de los ingresos y gastos operacionales por naturaleza, se muestra que el resultado antes del impuesto es de S/ 43 635 517,00, y que para hallar la utilidad comercial, solo se adicionaría los gastos por remuneración al Directorio al estar incluido en el resultado mostrado por el monto de S/ 3 072 431,39, siendo la utilidad comercial y base de cálculo para establecer el límite deducible del gasto por remuneración al Directorio, la suma de S/ 46 707 948,39, concluyendo que existe un exceso del mencionado gasto por el monto de S/ 269 954,00, y ese sentido, reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de ejercicio 2015 por el citado importe.

Que la recurrente mediante escrito de 18 de diciembre de 2020 (fojas 289 a 291)⁶, señaló, entre otros, que no se encuentra conforme con el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por el importe de S/ 269 954,00, detallado en el Resultado del Requerimiento N° 887, precisando que la utilidad comercial del ejercicio antes del impuesto asciende a S/ 48 134 758,47, al que adicionó el monto por gastos por remuneración al Directorio ascendente a S/ 3 072 431,39, obteniendo como utilidad comercial la suma de S/ 51 207 189,86, siendo el límite del gasto por remuneración al Directorio el monto de S/ 3 072 431,39, no existiendo en su caso, exceso por el citado gasto.

Que agrega que el concepto y determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades, se encuentra regulado expresamente por las normas tributarias, teniendo un tratamiento objetivo, no siendo admisible la aplicación de normas de distinta índole tributaria; y que no existe argumento legal para sostener

⁶ Escrito presentado en atención al Requerimiento N° de Requerimiento N° 887.

⁹ 926, mediante el cual indicó sus discrepancias del Resultado



Tribunal Fiscal

Nº 03962-5-2026

que la participación de los trabajadores en las utilidades debe deducirse del resultado contable para estimar el límite de las remuneraciones del directorio, cuando la ley expresamente señala lo contrario.

Que en el Anexo al Resultado del Requerimiento N° 926 (fojas 286 y 287), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente el 18 de diciembre de 2020, señalando, entre otros, que el tema en discusión es lo que abarca el concepto de "utilidad comercial", y no la forma de determinación y de cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, pues la "utilidad comercial" hace referencia a los resultados de operar el negocio, y para conocer estos resultados se debe recurrir a la contabilidad de los negocios, la misma que debe aplicar las normas que estén autorizadas a las sociedades comerciales, esto es, las Normas Internacionales de Contabilidad ante la falta de definición de "utilidad comercial" por la norma tributaria.

Que añade que lo señalado por la recurrente respecto a que la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa se calcula sobre la renta neta, no enerva que la misma corresponda a un gasto corriente, operativo y/o comercial de los negocios, y, por tanto, forme parte de la utilidad comercial, conforme la recurrente lo ha contabilizado, reafirmandose en los argumentos que expuso en el Resultado del Requerimiento N° 887.

Que del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 224 y 225) y del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 267 a 269), se tiene que aquella tiene como actividad económica principal la fabricación de otros productos textiles NEOP (CIU 17290)7.

Que del Resultado del Requerimiento N° 1887 (fojas 300 a 306) y del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 1013 (foja 259), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por gastos aplicados a resultados del ejercicio que exceden el límite del gasto por remuneración al Directorio por el importe de S/ 269 954,00.

Que se observa que la Administración para calcular el límite del 6% de la utilidad comercial a que se refiere el inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, tomó como utilidad comercial el importe de S/ 43 635 517,00 consignado en la Casilla 487-Resultado antes del Impuesto Utilidades de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 20158, al cual le adicionó la participación al Directorio por el importe de S/ 3 072 431,399, obteniendo de la aplicación del 6% sobre dicho monto total el importe de S/ 2 802 476,90, por lo que el monto de S/ 3 072 431,39 considerada por la recurrente excedió del límite máximo deducible, reparando la diferencia por el importe de S/ 269 954,00.

Que de las normas y jurisprudencia antes citadas, se tiene que la utilidad comercial a la que alude el inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es aquella que se encuentra vinculada a la utilidad comercial que arroja el Estado de Situación Financiera, esto es, sin considerar participación e impuestos, por lo que teniendo en cuenta que en la Casilla 484-"Resultado antes de Participaciones Utilidad" de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 presentada por la recurrente mediante el Formulario Virtual PDT 702 N° 887 (fojas 168 a 173), registró el importe de S/ 43 635 517,00, el cálculo para determinar el monto deducible por gasto por remuneración al Directorio monto es conforme se detalla a continuación:

⁷ En el Resumen Estadístico de Fiscalización se indica que la recurrente es una empresa que se dedica a la producción de textiles, principalmente de fibra de alpaca, las cuales vende en el mercado nacional y extranjero (foja 267).

⁸ Cabe señalar que la citada declaración jurada rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 fue presentada mediante el Formulario Virtual PDT 702 N° 887 de 21 de diciembre de 2020 (fojas 168 a 173), esto es, después de la notificación del Resultado del Requerimiento N° 887, depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 9 de diciembre de 2020, conforme con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (foja 298), y considerada por la Administración al emitir la Resolución de Determinación N° 1013 de 29 de diciembre de 2020, que contiene el reparo materia de análisis (fojas 258 a 262).

Asimismo, dicha declaración jurada rectificatoria determinó una mayor obligación tributaria respecto de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del año 2015 presentada con Formulario N° 702 con N° 887 el 23 de marzo de 2016 (fojas 159 a 162 vuelta).

⁹ Enviado al gasto según lo verificado por la Administración y de lo cual da cuenta en el Anexo al Resultado del Requerimiento N° 887 (foja 302), lo que no ha sido cuestionado por la recurrente, conforme se observa de los recursos de reclamación y apelación (fojas 28 a 36 y 203 a 210).



Tribunal Fiscal

Nº 03962-5-2026

Determinación del monto deducible	
Concepto	Importe S/
Utilidad antes de participaciones (Casilla 484)	43 635 517,00
Remuneración al Directorio	3 072 431,39 ¹⁰
Utilidad comercial- Base de cálculo	46 707 948,39
Límite deducible (6% de S/ 46 707 948,39)	2 802 476,90
Participación al directorio deducida	3 072 431,39
Exceso no deducible	269 954,49

Que de lo expuesto, se tiene que el proceder de la Administración para efectos del cálculo del límite previsto en el inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, tomando en cuenta el importe declarado como utilidad por la recurrente en la Casilla 484 "Resultado antes de Participación e Impuestos" de su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, al que adicionó la retribución del directorio y sobre ese total calculó el referido límite de 6%, se encuentra conforme a ley.

Que en mérito a las consideraciones expuestas, habiéndose establecido que la suma deducida por la recurrente excede el límite máximo establecido por el inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, de acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina citada precedentemente, corresponde mantener el reparo por gastos aplicados a resultados del ejercicio que exceden el límite de gasto por remuneración al Directorio por el importe de S/ 269 954,00, confirmando la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente respecto a que la Administración consideró que la utilidad comercial se obtiene luego de deducir la participación de los trabajadores en las utilidades, habiendo obtenido un importe menor como resultado antes del impuesto, lo que no se ajusta a ley; y que no es correcto el argumento referido a que no se encuentra en discusión la forma de determinación y cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, dado que en el procedimiento de fiscalización parcial se consideró la participación de los trabajadores en las utilidades a fin de determinar la utilidad comercial, para luego calcular el límite de las remuneraciones pagadas al Directorio; cabe señalar que conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes, el cálculo para determinar el monto deducible por gasto por remuneración al Directorio realizado por la Administración se llevó a cabo conforme a ley, toda vez que la Administración consideró como utilidad comercial el importe de S/ 43 635 517,00 consignado en la Casilla 484 – Resultado antes de Participación e Impuestos de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, monto al cual adicionó la participación al Directorio por el importe de S/ 3 072 431,39, obteniendo de la aplicación del 6% sobre dicho monto total el importe de S/ 2 802 476,90, careciendo de sustento el argumento expuesto por la recurrente referido a que la Administración dedujo de la utilidad comercial, la participación de los trabajadores en las utilidades, debiéndose precisar que conforme con lo expuesto por la Administración, la materia en controversia fue el determinar la forma de cálculo de la utilidad comercial que sirvió de base para establecer el límite deducible de la distribución de utilidades, el cual ha sido determinado con arreglo a ley.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en relación que la Administración consideró el concepto de "utilidad comercial" en base de las Normas Internacionales de Contabilidad para la determinación de la utilidad comercial del ejercicio 2015 desconociendo que estas normas contables no son fuentes del derecho tributario, conforme a las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario, más aún cuando dicho concepto no se encuentra regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, ni en su reglamento, por lo que era necesario que se remita a los criterios emitidos por este Tribunal en las Resolución Nº 02218-5-2016, 02886-5-2004 y 11320-3-2007, los cuales han señalado que la utilidad comercial es aquella antes de deducir los impuestos correspondientes más el importe total de las dietas conjuntas del Directorio; y que la remuneración al Directorio constituye un gasto deducible de la renta bruta hasta el límite del 6% de la utilidad comercial del ejercicio antes del impuesto, estando el exceso gravado con el Impuesto a la Renta, cuyo importe de la utilidad se sustenta en el artículo 166 de la Ley General de Sociedades y en los acuerdos

¹⁰ Ibidem Nota 8.



Tribunal Fiscal

Nº 03962-5-2026

de la Junta General de Accionistas conforme al artículo 114 de dicha norma societaria, debiendo tenerse presente que la participación de utilidades para el Directorio solo puede detraerse de las utilidades líquidas y tras la reserva legal; y precisa que, conforme el Decreto Legislativo N° 892 y su reglamento, la participación de los trabajadores se calcula sobre la renta neta imponible tras compensar pérdidas, por lo que para determinar la participación en las utilidades de los trabajadores, primero se deducen los gastos permitidos por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y después se procede conforme con lo establecido en el Decreto Legislativo N° 892 para el cálculo de las utilidades; así la determinación de la utilidad comercial realizada por la Administración deduciendo la participación de los trabajadores en las utilidades no se encuentra conforme a ley, dado que la norma en forma expresa indica que la participación en las utilidades se determina sobre la renta neta imponible, la cual es el resultado de haber previamente deducido y/o adicionado los gastos que la norma tributaria permite y después de haber compensado pérdidas de ejercicios anterior.

Que al respecto, se debe precisar que conforme con las Resoluciones N° 02218-5-2016 y 05719-1-2019 antes glosadas, este Tribunal ha establecido que para efecto del 6% de la utilidad comercial a que se refiere el inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se debe tener en consideración el importe consignado en el Casillero 484 del Estado de Pérdidas y Ganancias de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, monto al cual se le debe adicionar la participación al directorio y a ese resultado es de aplicación el límite del 6% establecido como límite, conforme ha sucedido en el presente caso, en el que se ha verificado que la forma de cálculo de la utilidad comercial que sirvió de base para establecer el límite deducible de la distribución de utilidades, se realizó con arreglo a ley, no observándose vulneración al principio de legalidad, debiéndose indicar que no es exacto el argumento de la recurrente referido a que la Administración a fin de determinar utilidad comercial, dedujo la participación de los trabajadores, pues conforme lo indicado en los párrafos precedentes, la Administración no efectuó tal deducción, careciendo de sustento la referencia a las Normas Internacionales de Contabilidad, Decreto Legislativo N° 892 y reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo N° 009-98-TR, y artículos 114 y 166 de la Ley General de Sociedades, al no ser dichas normas el sustento que determinó la forma de cálculo de la utilidad comercial que sirvió de base para establecer el límite deducible del gasto por remuneración al Directorio, el cual ha sido determinado conforme a ley; asimismo, se debe precisar que la citada jurisprudencia se condice con lo verificado por este Tribunal.

Que en relación a lo manifestado por la recurrente respecto a que la Administración a través de sus cartillas informativas disponibles en su página web, ha señalado que el importe a tomar en cuenta para el cálculo del límite del 6% de la utilidad comercial en el caso de las remuneraciones al Directorio es el consignado en la Casilla 484, referida a la suma de las utilidades según Balance General y remuneraciones a directores cargadas a gastos, siendo que en su caso, determinó el citado límite de remuneraciones conforme con lo establecido en las normas antes mencionadas, el criterio del Tribunal Fiscal, y la información brindada por la Administración, quien a pesar de haber reconocido que en la cartilla de instrucciones para el ejercicio 2015, se hace referencia a una interpretación distinta a la aplicada en el procedimiento de fiscalización parcial, restó importancia a la indicada situación, al considerar que la mencionada cartilla de instrucción no es fuente de derecho, vulnerando el principio de confianza legítima, referido al respeto que el Estado debe garantizar a la confianza que legítimamente han adquirido los administrados por actos propios de la Administración, conforme el criterio expuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 000011-2010-PI/TC; cabe indicar que no se observa vulneración al principio de confianza legítima, pues conforme con lo expuesto el reparo determinado por la Administración se encuentra arreglado a ley, habiendo la Administración procedido conforme la recurrente señala en las cartillas informativas de la Administración, esto es, que el importe a tomar en cuenta para el cálculo del límite del 6% de la utilidad comercial en el caso de las remuneraciones al Directorio es el consignado en la Casilla 484, referida a la suma de las utilidades según Balance General y remuneraciones a directores cargadas a gastos, por lo que tampoco resulta aplicable la jurisprudencia citada.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que el criterio que adoptó la Administración para la determinación del reparo en controversia vulnera el principio de legalidad, toda vez que el gasto por la participación en las utilidades de los trabajadores no debió ser incluido dentro del cálculo del límite de la remuneración del Directorio, precisando que el error en la contabilización de la participación de los trabajadores en sus utilidades, no tiene por qué modificar el cálculo del límite máximo permitido para la



Tribunal Fiscal

Nº 03962-5-2026

deducibilidad de las remuneraciones del Directorio, y cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el, toda vez que la Administración no observó las normas jurídicas ni los criterios desarrollados por este Tribunal respecto a casos similares en la determinación de la utilidad comercial y límites del gasto por remuneraciones al directorio, lo cual genera incertidumbre por no tener las garantías del debido procedimiento; se debe mencionar que la Administración a fin de determinar la forma de cálculo de la utilidad comercial que sirvió de base para establecer el límite deducible del gasto por remuneración al Directorio, se realizó con arreglo a ley, no habiendo la Administración deducido la participación de los trabajadores a fin de determinar utilidad comercial del ejercicio 2015, no observándose vulneración al debido procedimiento, ni a los principios de legalidad, seguridad jurídica y confianza legítima alegados por la recurrente.

Resolución de Multa N° '557

Que la Resolución de Multa N° 557 (fojas 263 a 266), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que dado que la Resolución de Multa N° 557 fue emitida en relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, sustentándose en el reparo que ha sido confirmado en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, según se advierte de la constancia respectiva (foja 421), habiendo sido ambas partes debidamente notificadas para tal efecto, como se aprecia de autos (fojas 410 a 413).

Con los vocales Amico de las Casas y Flores Pinto, e interviniendo como ponente el vocal Ríos Diestro.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 759/SUNAT de 27 de agosto de 2021.

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

**AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE**

**RÍOS DIESTRO
VOCAL**

**FLORES PINTO
VOCAL**

Rodríguez López
Secretaria Relatora
RD/RL/RR/spb.

Nota: Documento firmado digitalmente