



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

por comisión de ventas de la empresa
por el importe de S/

., no sustentados documentariamente

Que cabe precisar que de la revisión de los recursos de reclamación y de apelación presentados por la recurrente (fojas 1878 a 1883 y 1942 a 1946), se aprecia que no cuestionó los “reparos” (observaciones) que reconoció a través de la presentación de su declaración rectificatoria mediante PDT 692 N° de 30 de julio de 2015 (foja 1960), como son: i) Exceso del costo de venta por el importe de S/ (.....); ii) Defecto en el rubro Gastos Administrativos por el importe de (S/); iii) Exceso del rubro Ingresos Financieros gravados por el importe de S/ ; asimismo, no cuestionó el reparo por iv) Gastos por comisión de ventas de la empresa Tres A Gestión Integral S.A.C., no sustentados documentariamente, por el importe de S/³.

Que en consecuencia, sólo serán objeto de pronunciamiento en la presente instancia los reparos que fueron impugnados por la recurrente; así como, la citada infracción.

1. Resolución de Determinación N°

– Impuesto a la Renta del ejercicio 2014

Que como se ha expuesto, respecto a la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 (foja 1293), sólo se emitirá pronunciamiento respecto de los siguientes reparos: i) Gastos por dietas de directorio no sustentados documentariamente; ii) Gastos por comisión de ventas de la señora no sustentados documentariamente; iii) Gastos por intereses de préstamos de la señora María Wasi Gutarra no sustentados documentariamente; y, iv) Costos de construcción ejecutados en el ejercicio 2015 que no corresponden al ejercicio 2014.

1.1. Gastos por dieta de directorio no sustentados documentariamente

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 1293), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por gastos de dieta de directorio no sustentados documentariamente, por el importe de S/ 767 640,00, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y citando como base legal aplicable, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el 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 aludido artículo 37 de la anotada ley, 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 de otro lado, el artículo 152 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, señala que la administración de la sociedad está a cargo del Directorio y de uno o más gerentes, salvo por lo dispuesto en el artículo 247. A su vez, el artículo 153 de la aludida ley establece que el Directorio es órgano colegiado elegido por la junta general.

³ De los recursos de reclamación y de apelación se advierte que la recurrente no esgrimió argumento alguno destinado a cuestionar los citados reparos (fojas 1878 a 1883, 1890 a 1892 y 1942 a 1946).



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

Que el artículo 166 de la referida 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 167 de la Ley, establece que el presidente, o quien haga sus veces, debe convocar al Directorio en los plazos u oportunidades que señale el estatuto y cada vez que lo juzgue necesario para el interés social, o cuando lo solicite cualquier director o el gerente general; si el presidente no efectúa la convocatoria dentro de los diez días siguientes o en la oportunidad prevista en la solicitud, la convocatoria la hará cualquiera de los directores; la convocatoria se efectúa en la forma que señale el estatuto y, en su defecto, mediante esquelas con cargo de recepción, y con una anticipación no menor de tres días a la fecha señalada para la reunión. La convocatoria debe expresar claramente el lugar, día y hora de la reunión y los asuntos a tratar; empero, cualquier director puede someter a la consideración del Directorio los asuntos que crea de interés para la sociedad.

Que el último párrafo del citado artículo dispone que se puede prescindir de la convocatoria cuando se reúnen todos los directores y acuerdan por unanimidad sesionar y los asuntos a tratar.

Que el artículo 168 de la Ley General de Sociedades estipula que el quórum del directorio es la mitad más uno de sus miembros. Si el número de directores es impar, el quórum es el número entero inmediato superior al de la mitad de aquél. El estatuto puede señalar un quórum mayor en forma general o para determinados asuntos, pero no es válida la disposición que exija la concurrencia de todos los directores.

Que el artículo 169 de la referida ley, indica que cada director tiene derecho a un voto y los acuerdos del Directorio se adoptan por mayoría absoluta de votos de los directores participantes. El estatuto puede establecer mayorías más altas. Si el estatuto no dispone de otra manera, en caso de empate decide quien preside la sesión. Las resoluciones tomadas fuera de sesión de Directorio, por unanimidad de sus miembros, tienen la misma validez que si hubieran sido adoptadas en sesión siempre que se confirmen por escrito. El estatuto puede prever la realización de sesiones no presenciales, a través de medios escritos, electrónicos, o de otra naturaleza que permitan la comunicación y garanticen la autenticidad del acuerdo. Cualquier director puede oponerse a que se utilice este procedimiento y exigir la realización de una sesión presencial.

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 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 que permita la ley y, excepcionalmente, conforme al artículo 136. 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 el segundo párrafo del citado artículo 170, señala que, si el estatuto no dispone de manera distinta, las actas serán firmadas por quienes actuaron como presidente y secretario de la sesión o por quienes fueron expresamente designados para tal efecto. El acta tendrá validez legal y los acuerdos a que ella se refiere se podrán llevar a efecto desde el momento en que fue firmada, bajo responsabilidad de quienes la hubiesen suscrito. Las actas deberán estar firmadas en un plazo máximo de diez días útiles siguientes a la fecha de la sesión o del acuerdo, según corresponda.



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06769-5-2003 y N° 15470-8-2011, entre otras, los gastos deducibles del Impuesto a la Renta recogen el principio de causalidad, esto es, que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no.

Que cabe indicar que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 09706-4-2017, entre otros, que no resulta suficiente para sustentar las actividades o labores del Directorio, que la recurrente hubiera acompañado los documentos de pago efectuados, en tanto no haya adjuntado documentación que acredite la ejecución de las funciones del Directorio. Asimismo, la citada resolución ha indicado que, si bien el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta considera como gasto deducible el pago a los miembros del Directorio, cabe señalar que tal deducción no es automática, sino que está condicionada al efectivo desempeño del cargo, lo cual se materializa a través de la asistencia a las sesiones de Directorio donde se toman las decisiones sobre la marcha de la sociedad.

Que es preciso señalar que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 12613-3-2015, entre otras, la carga de la prueba recae exclusivamente en el contribuyente cuando considera como deducibles determinados gastos para efectos del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo 196 del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente conforme con lo previsto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Que en el caso de autos, que mediante el punto 5 del Requerimiento N° (foja 1279), la Administración solicitó a la recurrente que presente libros y/o registros exhibidos de acuerdo a las normas societarias y/o sectoriales y Libro de Actas de Junta de Accionistas y de Directorio, según corresponda.

Que en el punto 5 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1274), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con exhibir el Libro de Actas de Junta de Accionistas, legalizado el 20 de diciembre de 2010 en la notaría J y que no presentó Libro de Actas de Directorio porque no tenía.

Que posteriormente, mediante el numeral 1.4 del punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222150017063 (fojas 1248 y 1249), la Administración señaló que de acuerdo con la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario 692 N° 750597539 de 30 de julio de 2015 la recurrente declaró en la Casilla 469 como Gastos de Administración, el importe de S/ 1 938 476,00, que incluye el gasto por dieta de directorio registrado en la Cuenta 955604, por el importe de S/ 767 640,47.

Que al respecto, le solicitó a la recurrente que sustentara el gasto por dieta de directorio registrado en la Cuenta 955604, por el importe de S/ para lo cual debía exhibir y/o proporcionar lo siguiente: i) El Libro de Directorio; ii) El detalle de la remuneración del directorio por cada uno de los directores que lo conforman; iii) Copia de los Estatutos de la Sociedad donde figure el Directorio como órgano colegiado de la sociedad, así como las atribuciones y/o facultades establecidas; iv) Copia de los medios de pago utilizados para la cancelación de las dietas a los directores; v) Copia de la documentación que sustenta la retención por rentas de cuarta categoría por los pagos efectuados a los directores; y, vi) Documentación sustentatoria correspondiente de las gestiones realizadas como director, por cada una de las personas que conforman el directorio.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito del 10 de setiembre de 2015 (fojas 952 a 954), la recurrente señaló lo siguiente: i) Exhibió el Libro de Directorio; ii) Presentó un cuadro en el que menciona la remuneración de los directores; iii) Proporcionó copia de los Estatutos de la empresa, así como el Acta



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

de Directorio; iv) Proporcionó el detalle de la relación de los cheques con los que se pagó la dieta de los Directores y copia de los mismos; v) Adjuntó copia del pago de la retención por rentas de segunda categoría; y, vi) Adjuntó copia de la Actas que acreditan las funciones que cumplen los directores.

Que en el numeral 1.4 del punto 1 al Resultado del Requerimiento Nº (fojas 1239 a 1245), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que aquella proporcionó y/o exhibió la siguiente documentación: a) Detalle de los importes por Dietas de Directorio durante el período 2014; b) Fotocopia del Libro de Actas de Junta de Accionistas donde se acuerda la creación del Directorio de la empresa (folio 17 y 18 de fecha 03 de febrero del 2014); c) Fotocopia de la Escritura Pública de Constitución de la Sociedad Anónima Cerrada de fecha 13 de noviembre del 2010, en la cual se señala que "La sociedad no tiene directorio"; d) Detalle de los pagos efectuados por concepto de dietas durante el período 2014; e) Fotocopia de los cheques emitidos correspondiente a los pagos por concepto de dietas; f) Fotocopia de las Planillas Electrónicas de los períodos febrero a diciembre de 2014 correspondiente a las retenciones efectuadas por concepto de pago por dietas de directorio; y, g) El Libro de Actas de Directorio legalizado el día 24 de agosto de 2015, el mismo que se encuentra en blanco.

Que asimismo, precisó que la recurrente proporcionó copias de las Actas de Junta General Ordinaria de Accionistas, de cuya revisión concluyó lo siguiente:

- En el Acta del 3 de febrero de 2014, los accionistas acordaron que el Directorio estaría conformado por los accionistas María Olga Wasiw Gutarra (presidente), Raúl Iván Orbegoso Wasiw (secretario) y Raúl Ricardo Orbegoso Wasiw. Asimismo, establecieron que la duración del Directorio culminaría al resolver la Junta General sobre los Estados Financieros del ejercicio 2014. Además, señalaron que la remuneración mensual de los directores sería de acuerdo con lo señalado en el inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Adicionalmente, indicaron en dicha acta que el Directorio se crea "con el objeto de mejorar en el proceso de generación de valor y de seguir dando continuidad al desarrollo de la empresa". Es decir, en dicho documento se estableció cuáles eran los objetivos que se perseguían con la creación del Directorio, los mismos que estaban orientados a que mediante su creación y funcionamiento iba a repercutir en beneficio de la empresa.
- En el Acta del 27 de marzo de 2014, los accionistas aprobaron los Estados Financieros, Balance General y Estados Financieros del año 2013.
- En el Acta del 22 de setiembre de 2014, los accionistas establecieron la entrega de gratificaciones extraordinarias a [REDACTED]
- En el Acta del 29 de octubre de 2014, los accionistas reconocieron y regularon el préstamo personal en partes de dinero en efectivo efectuado por la señora [REDACTED] para solventar gastos de la empresa.
- En el acta del 30 de marzo de 2015, los accionistas aprobaron los Estados Financieros, Balance General y Estados Financieros del año 2014.
- En el Acta del 15 de abril de 2015, los accionistas establecieron la distribución de dividendos correspondiente al año 2014.

Que adicionalmente, la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó la documentación que sustente las gestiones realizadas como director por cada una de las personas que conforman el directorio, según el Libro de Actas de Junta de Accionistas, tales como [REDACTED] (presidente), [REDACTED] (secretario) y [REDACTED], así como tampoco la modificatoria a la Partida Registral correspondiente a la incorporación del Directorio como órgano de la sociedad.



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° I (fojas 1230 a 1234), la Administración, teniendo en cuenta la documentación presentada por la recurrente en atención al Requerimiento N° I, concluyó lo siguiente:

- Para sustentar los acuerdos del Directorio, la recurrente proporcionó las Actas de los acuerdos celebrados por los accionistas. Es decir, reconoció que el directorio nunca se reunió a efectos de tomar decisiones que "generen valor" a la empresa.
- Los acuerdos señalados en las Actas de Junta General de Accionistas son competencia de los accionistas pues así se estableció en los Estatutos de la empresa (Artículo Vigésimo), tales como aprobar los estados financieros y disponer la aplicación de las utilidades.
- Al sustentar las actividades del Directorio con las actividades realizadas por los Accionistas, lo que la recurrente refleja es que no era indispensable ni necesario la conformación del primero, pues dichas acciones podrían llevarse a cabo por la segunda, la cual además tiene los mismos integrantes.
- El Libro de Actas de Directorio fue presentado en blanco, además fue legalizado el día 24 de agosto de 2015, es decir, en fecha posterior al inicio de la fiscalización; por lo tanto, la recurrente no ha sustentado los acuerdos y/o deliberaciones que conllevaron al desempeño de las funciones por parte de los directores.

Que por lo expuesto, la Administración solicitó a la recurrente, informar por escrito y señalar la base legal que desvirtúe la observación realizada, además de presentar documentación que desvirtúe lo señalado en el citado punto.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito del 30 de setiembre de 2015 (fojas 571 a 574), la recurrente manifestó lo siguiente: i) La existencia de Directorio se encuentra reconocida por la Junta General de Accionistas, según Acta de fecha 3 de febrero de 2014, en la cual se acordó su formación, duración y remuneración; ii) En la mayoría de empresas los acuerdos de Directorio no se encuentran pegados en el Libro de Directorio; iii) El Directorio ha venido funcionando desde su creación, tal es así, que si no tuviera existencia no hubiera podido repartirse utilidades en la empresa, tal como lo ha señalado expresamente el artículo 40 de la Ley General de Sociedades que faculta al Directorio a establecer la oportunidad de pago de las utilidades; iv) El reparto de utilidades es un hecho que sustenta la existencia del Directorio y no la inscripción en los Registros Públicos; v) Las remuneraciones del Gerente General como las dietas entregadas al Directorio cumplen con el principio de causalidad en la medida que no se podría pretender desconocer el trabajo de este órgano social que ha contribuido a la generación de ingresos en la empresa y que ha ayudado a generar utilidades que se verifican en los estados financieros de la empresa; vi) Las actas del Directorio fueron llenadas en hojas sueltas en su momento pero no se llegaron a pegar en el Libro de Directorio dado que en su momento no se encontraba legalizado; y, vii) Proporciona copias legalizadas de los acuerdos de Directorio que fueron llevados en hojas sueltas y que no fueron pegadas en su oportunidad en el Libro.

Que en punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1201 a 1206), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó que la creación del Directorio por la Junta General de Accionistas de fecha 3 de febrero del 2014 no se encuentra en observación en el presente Requerimiento, pues lo que pretende determinar es si el gasto por concepto de dietas de directorio registrado en la Cuenta I es deducible para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y se le permita conocer cuáles eran las atribuciones, así como las labores y/o gestiones realizadas por cada miembro del Directorio de la empresa, además de los acuerdos tomados en cada sesión de Directorio, teniendo en cuenta que los únicos órganos con los que cuenta la sociedad eran la Junta General de Accionistas y la Gerencia General de acuerdo a los Estatutos de la empresa, que manifestaban una constitución simultánea de una Sociedad Anónima Cerrada sin Directorio, pues como se ha señalado,



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

la deducción del gasto por dietas del Directorio debe cumplir el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, la Administración dejó constancia de lo siguiente:

- Mediante Requerimiento N° _____ solicitó a la recurrente el Libro de Actas de Directorio; siendo que como respuesta manifestó que no lo tenía, de lo que se dejó constancia en el resultado del citado requerimiento de fecha 5 de agosto del 2015.
- Posteriormente, mediante el Requerimiento N° _____, la Administración requirió a la recurrente "(...) **Proporcionar la documentación sustentatoria correspondiente de las gestiones realizadas como director, por cada una de las personas que conforman el directorio.**". A lo cual la recurrente señaló: **"Se adjunta copia de las Actas que acreditan las funciones que cumplen los directores"**, procediendo a proporcionar copias del Libro de Actas de Junta de Accionistas, siendo que en dichas copias no se aprecia qué gestiones, labores o acuerdos han realizado los miembros del Directorio; por el contrario, se advierte sólo los acuerdos de la Junta de Accionistas. Es decir, para la recurrente lo que determinaba la Junta General de Accionistas era el sustento del funcionamiento del Directorio. En este extremo, los acuerdos del Directorio, por tanto, el gasto por dietas del Directorio no se encontraba sustentado.
- En el presente Requerimiento, la recurrente dejó de lado los acuerdos de la Junta General de Accionistas para sustentar los acuerdos y/o labores del Directorio y los reemplaza con copias legalizadas con fecha 29 de setiembre del 2015 (fecha posterior al inicio de la fiscalización), de diversos acuerdos de Directorio, realizados supuestamente en el año 2014; sin embargo, la Administración estima que dichos documentos carecen de fecha cierta, toda vez que la recurrente, en el transcurso de la fiscalización, ha cambiado de versión con respecto al funcionamiento del Directorio. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado la Resolución N° 03323-2-2006 que de conformidad con el numeral 3) del artículo 245 del Código Procesal Civil, un documento privado adquiere fecha cierta y produce eficacia jurídica como tal en el proceso desde la presentación del documento ante Notario Público, para que certifique la fecha o legalice las firmas.
- La recurrente señaló que no se puede desconocer que las dietas de Directorio cumplen el principio de causalidad, ya que ha contribuido a la generación de ingresos y utilidades en la empresa. Al respecto, la empresa fue constituida como una Sociedad Anónima Cerrada y en este tipo de empresas, tal como lo señala la Ley General de Sociedades, en su artículo 247, su existencia es facultativa y ello porque la representación y gestión de la sociedad recaen en la Gerencia General, quien además en el presente caso, dicho cargo lo ocupa la propia accionista mayoritaria. Además, los integrantes de la Junta General de Accionistas son también integrantes del Directorio, no habiéndose advertido la realización de sesión de Directorio para el año 2014.
- Con relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que el funcionamiento del Directorio se fundamenta en el reparto de utilidades por parte de la empresa, toda vez que sin dicho órgano societario no se hubiera podido realizar tal repartición tal como se señala en el artículo 40 de la Ley General de Sociedades, señaló que con fecha 15 de abril del 2015, la Junta General de Accionistas de la empresa M & W CONSTRUCCIONES S.A.C. acordó **"(...) aprobar por unanimidad el pago de dividendos a los accionistas por S/ (...)"**. En efecto, si el Directorio hubiera estado en actividad tal aprobación de dividendos hubiera correspondido al Directorio; sin embargo, la propia empresa aprobó tal distribución de dividendos a través de la Junta General de Accionistas, y ello en razón que los Estatutos de la empresa en el numeral 2 del Artículo Vigésimo Primero así lo señalaba. Aquí se puede observar que el funcionamiento del Directorio para la generación de valor a la empresa no era necesario; en primer lugar, porque aprobar el pago de dividendos a los accionistas no genera



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

valor a la empresa, sino sólo a sus accionistas, y segundo, aprobar el pago de dividendos a los accionistas pudo haberse hecho y así se realizó en acuerdo de la Junta General de Accionistas.

- Asimismo, antes de su creación, la Junta General de Accionistas ya aprobaba los estados financieros de la empresa y eso mismo la recurrente pretende señalar que el Directorio hacía durante su funcionamiento.
- Además, durante el supuesto "funcionamiento" del Directorio (a partir del 3 de febrero del 2014), la Junta General de Accionistas aprobó, con fecha 27 de marzo del 2014, los estados financieros del ejercicio 2013. No era acaso este rol una facultad exclusiva del Directorio.
- Era tan innecesaria la creación del Directorio que la recurrente para sustentar su funcionamiento proporciona copia de un Acta de Directorio de fecha 2 de marzo del 2015 en la cual se aprueba los estados financieros de ejercicio 2014; sin embargo, con fecha 30 de marzo del 2015 la Junta General de Accionistas se reúne y aprueba también los estados financieros del ejercicio 2014.

Que en consecuencia, la Administración señaló que la recurrente no acreditó con documentación pertinente las funciones que desempeñan o ejercen los miembros del Directorio; en consecuencia, no desvirtuó por escrito ni documentariamente las observaciones señaladas en el Requerimiento N° , por lo que se reparó la determinación del Impuesto a la Renta del Ejercicio 2014 por el importe de S/ por gastos por dietas de Directorio no causales para la generación de renta gravada.

Que de lo expuesto, se aprecia que en relación al gasto por concepto de dietas del directorio, por el importe de S/ 767 640,47, la Administración desconoció la fehaciencia de los servicios prestados por los directores en el ejercicio 2014, al no haberse acreditado las labores y/o funciones que realizaron como miembros del Directorio y que habrían dado lugar a las dietas observadas. En ese sentido, corresponde analizar si la documentación presentada por la recurrente acredita con plena certeza las labores realizadas por sus directores.

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° y del punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1206 y 1293), se advierte que la Administración observó el gasto por dieta del directorio registrado en la Cuenta 955604, por el importe de S/ ; el que, de acuerdo con el Cuadro N° 03 presentado por la recurrente (foja 960), corresponden a las dietas otorgados en el ejercicio 2014 a los miembros del directorio conformado por (foja 959)

comprende los siguientes importes:

Cuadro N° 02

DIRECTOR	S/	FECHA
		21/02/2014
		31/03/2014
		29/04/2014
		15/05/2014
		30/06/2014
		15/07/2014
		15/08/2014
		15/09/2014
		15/10/2014
		15/11/2014
		31/12/2014
Dietas a cuenta en el ejercicio 2014		



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

	28/02/2014
	31/03/2014
	29/04/2014
	30/05/2014
	30/06/2014
	15/07/2014
	31/08/2014
	15/09/2014
	31/10/2014
	30/11/2014
	31/12/2014
Dietas a cuenta en el ejercicio 2014	
María Olga Wasiw Gutarra	31/12/2014
Raúl Iván Orbegoso Wasiw	31/12/2014
Raúl Ricardo Orbegoso Wasiw	31/12/2014
Repartición de Dietas en el ejercicio 2014	
TOTAL	

Que a efecto de sustentar dicho gasto, la recurrente presentó: copia de la escritura pública de "Constitución Simultánea de Sociedad Anónima Cerrada Sin Directorio" de 13 de noviembre de 2010 (fojas 925 a 926), copia de la Partida N° de la Oficina Registral Lima de la Zona Registral N° IX – Sede Lima de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP (fojas 920 a 924), copia del Libro de Actas N° 01 (fojas 879, 880 y 956 a 958) y Actas de Junta General de Accionistas (fojas 871, 870, 877, 878, 939, 940 y 944 a 947); por lo que, se analizará la aludida documentación a efectos de establecer la deducibilidad del gasto por dieta.

Que obra en autos copia de la escritura pública de Constitución Simultánea de Sociedad Anónima Cerrada Sin Directorio de 13 de noviembre de 2010 (fojas 926 a 936), mediante la cual , convinieron constituir una Sociedad Anónima Cerrada Sin Directorio bajo la denominación de

Que en el artículo décimo noveno del estatuto de la empresa inserto en la citada escritura pública se estableció que la sociedad tiene como órganos a la Junta General y a la Gerencia General, y que no tiene Directorio (foja 932).

Que conforme se aprecia en el Asiento A00001 de la Partida N° de la Oficina Registral Lima de la Zona Registral N° IX – Sede Lima de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP (fojas 920 a 924), la empresa M&W Construcciones S.A.C. fue inscrita como Sociedad Anónima Cerrada Sin directorio⁴.

Que asimismo, obra en autos el Libro de Actas N° 01 de la recurrente, legalizado el 20 de diciembre de 2010, ante el Abogado Notario de Lima José Urteaga Calderón (fojas 879, 880 y 956 a 958), en el que se obra el Acta de la Junta General Ordinaria Anual de Accionistas celebrada el 3 de febrero de 2014, en presencia de los accionistas

, donde el punto de orden del día era la creación del Directorio de la empresa y nombramiento de las personas que lo conformarían, en donde estableció lo siguiente:

"Con el objeto de mejorar en el proceso de generación de valor y de seguir dando continuidad al desarrollo de la empresa, en la presente sesión se conformará el directorio de la empresa,

⁴ Se indica "La Sociedad no tendrá directorio".



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

nombrando como directores a los señores accionistas **como**
Presidente del Directorio, **como Secretario y**

El periodo de duración del directorio terminará al resolver la Junta General sobre los Estados Financieros del ejercicio del año 2014.

La remuneración mensual de los directores será de acuerdo al inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta – LIR.

(...).

ORDEN DEL DÍA

Luego de amplio debate y de que fueran absueltas las diversas preguntas planteadas, la Junta General Extraordinaria de Accionistas tomó el acuerdo siguiente:

PRIMERO: *Aprobar por unanimidad, la creación del directorio de la empresa y la designación de los mismos. Los Directores de la empresa son, a partir de la fecha, los señores accionistas*
como Presidente del Directorio, *como*
, quienes recibirán la remuneración de acuerdo al inciso m) del artículo 37 del Impuesto a la Renta – LIR.”.

Que de lo expuesto, se aprecia que los directores de la recurrente eran tres
como Presidente del Directorio, como Secretario y
, advirtiéndose que cada uno recibiría una remuneración de acuerdo con lo previsto en el inciso m)
del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual en conjunto no debía exceder el 6% de la utilidad
comercial del ejercicio antes del impuesto.

Que por otro lado, mediante Acta de Junta General de Accionistas de 27 de marzo de 2014 (fojas 877, 878, 946 y 947), se acordó por unanimidad, aprobar Los Estados Financieros: Balance General y Estados de Resultado correspondientes al ejercicio 2013; siendo dicha acta suscrita por los accionistas

y el subgerente, I.

Que asimismo, mediante Acta de Junta General Extraordinaria de Accionistas de 22 de setiembre de 2014 (fojas 944 y 945), estando presentes los señores accionistas de la empresa I
, aprobaron por
unanimidad la entrega a título de liberalidad de gratificación extraordinaria, por el importe de S/
para cada uno de sus trabajadores para el ejercicio 2014, es decir, para
Iván ; siendo dicha acta
suscrita por los mismos accionistas y el subgerente,

Que de igual manera, mediante Acta de Junta General de Accionistas de 30 de marzo de 2015 (fojas 871, 870, 939 y 940), los accionistas de la recurrente acordaron por unanimidad, aprobar Los Estados Financieros: Balance General y Estados de Resultado correspondientes al ejercicio 2014; siendo dicha acta suscrita por cada uno de los accionistas y el subgerente,

Que en tal sentido, las citadas Actas de Junta General de Accionistas, únicamente acreditan los acuerdos adoptados por los accionistas en el año 2014, mas no los tomados por el Directorio, por tanto, las Actas de Junta General de Accionistas que proporcionó la recurrente, no acreditan las actividades de gestión y representación del directorio necesarias para la administración de la recurrente durante el ejercicio 2014, materia de fiscalización, tanto más si conforme lo expuesto precedentemente, la sociedad en su origen fue



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

creada sin directorio y la recurrente no ha presentado documentación en el que figure las funciones que serían realizadas por éste una vez creado.

Que de la documentación que obra en autos se advierte que el Libro de Actas de Directorio N° 01 presentado en blanco por la recurrente fue legalizado ante Notario el 24 de agosto de 2015 (fojas 650 y 651).

Que aunado a lo expuesto, cabe precisar que si bien obra en autos el Testimonio de Modificación Total del Estatuto de la recurrente de 21 de setiembre de 2015 (fojas 1627 a 1642), en él se hace referencia a que mediante Junta de accionistas celebrada el 1 de setiembre de 2015, se tomó como decisión, entre otras, Modificar Totalmente los Estatutos Sociales de la Sociedad, especificándose en su artículo vigésimo sétimo, que la sociedad sería administrada por El Directorio, conformado por un mínimo de 3 miembros y máximo de 7 miembros; sin embargo, dicha modificación se efectuó con posterioridad al inicio del procedimiento de fiscalización, y siendo que la Administración ha cuestionado la fehaciencia de los servicios prestados por como parte del

Directorio de la recurrente, mas no la creación del mismo, dicho documento tampoco acredita las funciones efectivamente realizadas por aquellos en el cargo.

Que por su parte, obra en autos, en hojas sueltas, copias de Actas de Sesión de Directorio certificadas ante Notario de Lima Ricardo Fernandini Barreda el 29 de setiembre de 2015, de lo que se advierte lo siguiente: i) Sesión de Directorio del 17 de febrero de 2014 (foja 548 a 550): en la que propusieron la compra de un nuevo inmueble para ampliar el terreno para construcción de futuro proyecto en la avenida Brasil, para lo cual debían realizar un estudio de mercado en la zona para identificar el valor promedio del inmueble y luego realizar diversas negociaciones con la familia Lizarzaburu para adquisición del inmueble; ii) Sesión de Directorio del 27 de febrero de 2014 (fojas 548 a 550): en la que propusieron lineamientos para afrontar la entrega de departamentos a destiempo, tales como reuniones con los clientes, ofrecerles un valor agregado al departamento (electrodomésticos, o acabados extras), ofrecer monto en efectivo para el resarcimiento o invertir en recursos extras para acelerar la entrega de los inmuebles; iii) Sesión de Directorio del 22 de octubre de 2014 (fojas 557 a 559): en la que acordaron otorgar presupuestos para la comercialización y promoción de nuevos proyecto, tales como demolición de propiedades de la avenida Brasil y construcción de obra temporal como sala de ventas, realizar publicidad vía electrónica en webs especializadas en promoción de proyectos nuevos y contratar agencias de desarrollo publicitario inmobiliario y contratistas de construcción física de publicidad; y iv) Sesión de Directorio del 2 de marzo de 2015 (fojas 554 a 556), en la que realizaron un análisis de la memoria de gestión social correspondiente al ejercicio 2014, análisis al Balance General y Estado de Ganancias y Pérdidas correspondientes al ejercicio 2014 y propusieron la aplicación de utilidades correspondiente al ejercicio 2014.

Que sobre el particular, cabe precisar que, si bien la recurrente presentó las citadas Sesiones de Directorio realizadas el 17 y 27 de febrero de 2014 y 22 de octubre del mismo año, dichos documentos fueron certificados el 29 de setiembre de 2015, esto es, con posterioridad al inicio del procedimiento de fiscalización. Además, la recurrente no adjuntó documentación adicional que permita verificar la implementación o ejecución de los acuerdos que se tomaron en las citadas actas durante el citado ejercicio 2014.

Que en cuanto a la Sesión de Directorios realizada el 2 de marzo de 2015, cabe indicar que toda vez fue realizada en periodo distinto al fiscalizado y que ella únicamente se limitaron a ratificar acuerdos que ya habían sido adoptados por la Junta General de Accionistas en el acta del 30 de marzo de 2015 (fojas 871, 870, 939 y 940), dicho documento no acredita las actividades de gestión y representación del directorio necesarias para la administración de la recurrente durante el ejercicio 2014.

Que de acuerdo con lo expuesto y el análisis conjunto de la documentación antes descrita, no se evidencian elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la efectiva



Tribunal Fiscal

Nº 06406-10-2024

realización de las labores de los directores de la recurrente por las que percibieron dietas; por lo que, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley y, por lo tanto, corresponde mantenerlo, y confirmar la apelada en este extremo.

1.2. Gastos por comisión de ventas no sustentado documentariamente

Que del Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº (foja 1293), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por gastos por comisión de ventas de la señora no sustentados documentariamente, por el importe de S/ (____); sustentándose en el Resultado del Requerimiento Nº ; y citando como base legal aplicable, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 de la citada ley, 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 prohibida por dicha ley.

Que según el último párrafo del artículo 37 de la citada ley, modificado por Ley Nº 28991⁵, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que mediante las Resoluciones Nº 03851-4-2008 y 12659-2-2008, este Tribunal ha señalado que para tener derecho a deducir un gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto éstas se han realizado.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00434-3-2010 y 06011-3-2010, se ha establecido que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que se señalan haber recibido.

Que en la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones Nº 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha explicado que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03708-1-2004 y 06276-4-2002, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad.

Que según el criterio recogido de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04832-3-2005, un contrato escrito sólo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas

⁵ Publicada el 27 de marzo de 2007.