



Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

EXPEDIENTE N° : 2330-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de noviembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
 contra la Resolución de Intendencia N° de 27 de noviembre de 2020, emitida
 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas
 y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las
 Resoluciones de Determinación N° , emitidas por Impuesto a la Renta
 del ejercicio 2016 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que acreditó la fehaciencia de los gastos por remuneraciones al directorio. Agrega que para efectos de la deducción de los gastos por remuneraciones al directorio, no se ha establecido como requisito el cumplimiento del artículo 166 de la Ley General de Sociedades, según el cual dicha retribución debe ser asignada por el Estatuto de la sociedad o, en su defecto, por la Junta Obligatoria Anual. Para respaldar su argumento cita el Informe N° 087-2013-SUNAT.

Que refiere que el directorio es un órgano autónomo y subordinado por la Junta General de Accionistas ya que es elegido por este último, además, tiene un rol fundamental en la marcha de la empresa, pues aprueba actos y contratos vinculados con su actividad económica, fija las políticas generales que deben ser ejecutadas por la gerencia (el cual es un órgano de gestión de menor nivel) y, en ese sentido, supervisa a la gerencia en el cumplimiento de las metas de la empresa. Así, en atención a su jerarquía organizacional y su grado de decisión, todas las gestiones, actividades, motivos de sus decisiones, entre otras actividades financieras y/o económicas tienen el carácter de confidencial y de alta reserva, por lo que, lo que se suscribe en las Actas de Sesión de Directorio solo son los acuerdos adoptados por dicho órgano. Precisó que los acuerdos adoptados por el directorio se sustentan con informes técnicos, económicos, financieros y de índole minera, los cuales también tienen carácter confidencial por lo que está prohibida su divulgación a miembros de otros órganos y a terceros.

Que afirma que las remuneraciones al directorio se determinan por la oferta y la demanda de las partes, precisando además que las normas societarias no regulan limitación legal o fáctica alguna al respecto; por lo que, en tanto no exceden el límite establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, resultan deducibles.

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó la fehaciencia de los gastos por remuneraciones al Directorio, debido a que la asignación de dicha remuneración no fue otorgada por el órgano competente, los acuerdos suscritos carecen de una gestión exclusiva y diferenciada de las labores de gerenciamiento y la metodología utilizada se determina sobre una base incierta y carente de un plan de actividades.

Que mediante Carta N° y Requerimiento N° ¹ (fojas 866 y 867), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016. Como resultado de dicha fiscalización, emitió la Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 (fojas 894 a 899) por el reparo por Gastos por remuneraciones al directorio que no fueron acreditados de forma fehaciente, por S/1 172 375,00 —entre

¹ Notificados el 16 de agosto de 2018 (fojas 862 y 866).





Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

otros reparos²; y la Resolución de Determinación N° , por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016 (foja 893), por S/48 067,00.

Que en tal sentido, corresponde determinar si los reparos impugnados se encuentran conforme a ley.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° 1

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala 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, señala 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 6% de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 152 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, 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.

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 169 de la mencionada 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 conformidad con el artículo 170 de la mencionada ley societaria, 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 136³. 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 según Elias Laroza⁴ en virtud a lo establecido por el artículo 172 de la Ley General de Sociedades el directorio goza de las facultades de gestión y de representación legal que sean necesarias para la administración de la sociedad, las mismas que son ejercidas como órgano colegiado, atendiendo a las

² También se formularon los siguientes reparos: i) deducción por concepto de vacaciones no declaradas en el ejercicio 2016, por S/19 426,00; ii) deducción por concepto de gratificaciones no declaradas en el ejercicio 2016, por S/671,00; iii) exceso de valor de mercado de remuneraciones de accionistas, cónyuge y parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, por S/444 319,00; iv) gastos de penalidades administrativas que no se acreditó fehacientemente su obligación, por S/96 901,00; v) gastos de penalidades administrativas que no cumplen el principio de causalidad, por S/234 350,00. Sin embargo, si bien el valor fue impugnado en su totalidad, los reparos mencionados fueron aceptados por la recurrente en la instancia de reclamación (fojas 948 a 957), por lo que, no forman parte de la presente controversia.

³ Referido al asentamiento de actas sin las formalidades del caso.

⁴ ELIAS LAROZA, Enrique: Ley General de Sociedades Comentada, Trujillo: Normas Legales S.A., 1998, pág. 241, 250 y 316.



Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

disposiciones de la ley y el estatuto.

Que por su parte, Fernández Cartagena⁵ citando a Talledo Mazú sostiene que la función del directorio se relaciona con los siguientes aspectos: diseñar la política general de la empresa, vigilar que la administración ordinaria del gerente se ajuste a ley, al interés social y a los acuerdos de la junta general de accionistas y del directorio reuniendo los niveles de eficiencia y competencia requeridos. Agrega que los directores son los encargados de formar la voluntad del órgano social (directorio), para ello, la normativa societaria les impone deberes y atribuye facultades.

Que en atención al informe “Directorios y Buenas Prácticas Corporativas” elaborado para la Corporación Andina de Fomento - CAF por Langebaek Rueda, citado por Echaíz Moreno⁶ señala que las principales funciones de los directorios, se reducen a: 1) Orientar la estrategia y organización del negocio, 2) Nombrar a los ejecutivos principales, 3) Monitorear el desempeño de los administradores y 4) Cuidar el cumplimiento de la política de comunicación e información con los accionistas y los demás grupos de interés; asimismo, citando a Manuel Olivencia, precisa que una de las funciones principales del directorio es la supervisión mediante el seguimiento de los sistemas internos y de información adecuados a tal fin.

Que a su vez, el artículo 174 de la anotada ley establece que el Directorio podrá nombrar a uno o más directores para resolver o ejecutar determinados actos. La delegación puede hacerse para que actúen individualmente o si son dos o más, también para que actúen en comité, agregando que la delegación permanente de alguna facultad del Directorio y la designación de directores que hayan de ejercerla, requiere del voto favorable de las dos terceras partes de los miembros del Directorio y de su inscripción en el registro.

Que según Elías Laroza⁷, en atención a la citada delegación de facultades, señala que el directorio puede nombrar a uno o más directores para que individualmente o reunidos en comité, resuelvan o ejecuten determinados actos. Destaca que la norma no permite delegar la facultad de decidir sobre los asuntos que correspondan al directorio sino, concretamente, a resolver o ejecutar determinados actos.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06266-2-2018, citando el Manual de Gobierno Corporativo para empresas de capital cerrado elaborado por la Corporación Andina de Fomento, se señala que la función del directorio es orientar la política de la empresa, controlar las instancias de gestión y servir de enlace entre quienes hacen la gestión y los accionistas.

Que cabe indicar que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 09706-4-2017, entre otras, 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 en el presente caso, mediante el Punto 6 del Requerimiento N° (fojas 802 y 814/vuelta), notificado el 1 de julio de 2019, la Administración le solicitó a la recurrente que sustentara el siguiente gasto que se detalla a continuación; debiendo exhibir o proporcionar copia o en formato PDF los siguientes documentos: Acta de asamblea mediante el cual se designaron a los directores, estatuto mediante el cual señala la duración del directorio, constancias de las convocatorias realizadas para las sesiones de directorio, estatuto o el acta de la Junta Obligatoria Anual celebradas que fijan la remuneración

⁵ FERNANDEZ CARTAGENA Julio La responsabilidad solidaria de los directores y gerentes de sociedades anónimas <https://docplayer.es/13059058-La-responsabilidad-solidaria-de-los-directores-y-gerentes-de-sociedades-anonimas-julio-a-fernandez-cartagena-1.html> Consultado el 25 de noviembre de 2021.

⁶ ECHAIZ MORENO, Sandra: Los comités en el directorio de las empresas https://echaiz.com/pdf/107_LOS_COMITES_EN_EL_DIRECTORIO_DE LAS_EMPRESAS.pdf Consultado el 25 de noviembre de 2021.

⁷ ELIAS LAROZA, Enrique: Ley General de Sociedades Comentada, Trujillo: Normas Legales S.A., 1998, pág. 250, 338, 345 y 354.



Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

de los directores, acuerdos celebrados y las actas suscritas en las sesiones de directorio durante el ejercicio 2016, así como la memoria anual elaborada por el directorio.

PERIODO	CUO	Nº ASIENTO	CUENTA	FECHA	GLOSA	IMPORTE
201612	90245	M00010	62800100	31/12/2016	Distribución dividendos a los accionistas	1 172 375,00

Que mediante escrito de respuesta de 12 de agosto de 2019 (foja 767), la recurrente explicó que el gasto observado correspondía a la dieta que se les otorga a los directores por su participación en las sesiones de directorio las cuales constan en las Actas de Sesión de Directorio, así como por las gestiones de sus actividades como directores. Además, precisó que mediante la Junta de Accionista de 8 de febrero de 2013 se nombró como directores a

; y, mediante la Sesión de Directorio de 8 de enero de 2014, se acordó fijar como dieta un monto máximo de 6% de la utilidad comercial al cierre del ejercicio -esto es, sobre la base del límite establecido por la Ley del Impuesto a la Renta-, el cual se repartiría a cada miembro del directorio vigente a la fecha del cierre del ejercicio en proporciones iguales, descontando las cargas tributarias afectas a dicha partida.

Que en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 793 y 793/vuelta, 775), notificado el 26 de julio de 2019, la Administración dejó constancia de los descargos y documentos presentados por la recurrente (CD en formato PDF con la escritura pública de 14 de febrero de 2013, mediante la cual se designa a los integrantes del directorio; CD en formato PDF con la escritura pública de 2 de marzo de 2002, mediante la cual se señala la duración del directorio; CD en formato PDF del folio 11 del Libro de Actas de Sesión de Directorio, mediante la cual se fija la asignación de dietas al directorio; CD en formato PDF del "Reporte Anual 2016" suscrito por los que habrían conformado el directorio durante el 2016; Formato PDF del "Pago de dieta de directorio"; Formato PDF del organigrama de la empresa, del cual se evidencia que los miembros del directorio a la vez ocupaban cargos de Alta Gerencia); así como de los documentos no proporcionados (constancias de las convocatorias realizadas para las sesiones del directorio). Además, precisó que los acuerdos celebrados y las actas suscritas en las sesiones de directorio fueron presentadas en atención al Requerimiento N°

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (fojas 751 a 755 y 720), notificado el 7 de noviembre de 2019, la Administración reparó los gastos por remuneraciones del Directorio debido a que los documentos proporcionados por la recurrente no acreditaron la fehaciencia de sus labores. Así, basó su conclusión en las siguientes observaciones: i) el Acta de Sesión de Directorio que aprobó la asignación de la dieta a los directores no es un acto fehaciente debido a que prescinde del artículo 166 de la Ley General de Sociedades, según el cual dicha retribución debe ser asignada por el Estatuto de la sociedad o, en su defecto, por la Junta Obligatoria Anual; ii) de los acuerdos de directorio se advierte que la asignación de la dieta depende de la asistencia a reuniones y de efectuar gestiones de carácter de director (sin precisar el tipo de gestiones a las que se refiere); sin embargo, de las 4 sesiones de directorio que se habrían realizado durante el 2016 se aprecia la aprobación de la decisión de adquirir vehículos mediante contrato de arrendamiento financiero por necesidad operativa (sin ningún análisis previo), lo cual no es una labor exclusiva del directorio, ni la diferencia de las labores de la Alta Gerencia (considerando que los directores mantienen una relación laboral con la recurrente al pertenecer a la Alta Gerencia), ni demuestra que corresponda a una gestión de carácter de director; siendo además que el Reporte Anual 2016 no reúne la información mínima requerida para ser considerado como Memoria Anual; iii) del acuerdo de directorio se advierte que la forma de determinación elegida para retribuir al directorio está en función a la utilidad comercial obtenida al cierre del ejercicio, lo que indica que la metodología utilizada hace incierta su determinación debido a que su otorgamiento es de carácter aleatorio e impreciso al no poderse conocer si la empresa tendrá utilidades hasta el final del ejercicio, lo cual colleva a que su medición no sea confiable; asimismo, se evidencia la intención del aprovechamiento máximo de la norma tributaria, lo cual no vulnera el sistema jurídico; sin embargo, esta determinación debe resultar de labores efectivas realizadas por el directorio y sobre todo que, de esta se evidencie la labor especial de su posición; por otro lado, la forma de determinación no se encuentra soportada en un plan de actividades que deberían ser desarrolladas en su poder de dirección durante el curso del ejercicio a fin de ser acreedores de la retribución asignada.

Que mediante escrito de respuesta de 23 de noviembre de 2019 (fojas 663 a 667), la recurrente ofreció sus



Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

descargos a las observaciones planteadas por la Administración, como sigue: i) lo establecido en el artículo 166 de la Ley General de Sociedades no es un requisito para la deducibilidad del gasto por retribución del directorio, de acuerdo a lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el Informe N° 087-2013-SUNAT; ii) el Directorio es un órgano autónomo y subordinado por la Junta General de Accionistas, ya que es elegido por este último; y cumple un rol fundamental en la marcha de la empresa pues aprueba actos y contratos vinculados con la actividad económica, fija las políticas generales que debe ejecutar la gerencia y supervisa a la gerencia en el cumplimiento de las metas de la empresa. Así, en atención a su jerarquía organizacional y su grado de decisión, las gestiones, actividades, motivos de sus decisiones entre otras actividades financiera y/o económicas tienen el carácter de confidencial y de alta reserva. Para demostrar la fehaciencia de las labores del Directorio, proporcionó los informes técnicos de carácter confidencial que sustentarían los acuerdos de directorio; iii) las labores del directorio consistieron en gestión, investigación, indagaciones y búsqueda de nuevas oportunidades económicas empresariales de carácter potenciales, así como tentativas proyectos mineros; asimismo, no existe limitación legal o fáctica que determine la retribución al directorio, por lo que, se define por la oferta y la demanda; siendo además que el único límite establecido para la deducción del gasto es que no exceda el 6% de la utilidad comercial del ejercicio, el cual sí ha cumplido.

Que mediante el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 702/vuelta a 711), notificado el 5 de diciembre de 2019, la Administración dejó constancia de los descargos y documentos presentados por la recurrente. Asimismo, observó lo siguiente: i) no demostró el carácter confidencial de los informes técnicos; ii) el acto de exhibición del Plan de Directores Año 2016 e Informe Técnico del Plan Minado – Mina Breapampa no acredita la fehaciencia de las labores del directorio, sino que resulta necesaria su presentación para su valoración; iii) el documento Proyecto Minero Pariguanas tiene como portada que fue elaborado en noviembre de 2016, sin embargo, del contenido se evidencia que fue realizado en el 2014, siendo además que de su contenido no se aprecia una decisión de inversión sino tan solo una recomendación, la cual no fue objeto de discusión de una sesión del directorio; iv) si bien no existe una limitación legal para la determinación de la dieta al directorio; sin embargo, la metodología utilizada no se encuentra respaldada por elementos objetivos que permitan evidenciar las labores efectivas del directorio, tales como agenda de reuniones o tipo de gestiones, y si bien la retribución se define mediante la oferta y la demanda de las partes, en su caso el directorio decidió su propia remuneración, es decir, que solo existe una parte; v) si bien la norma tributaria limita la deducibilidad del gasto por la retribución al directorio, sin embargo, la determinación debe resultar de labores efectivas realizadas por el directorio; por tanto, concluyó que no acreditó la fehaciencia de las labores del directorio.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 646 y 647), notificado el 6 de diciembre de 2019 y emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración le comunicó sus conclusiones a la recurrente y le requirió sus descargos al reparo de los gastos por remuneraciones al directorio que no fueron acreditados de forma fehaciente, por S/1 172 375,00.

Que mediante escrito de respuesta de 12 de diciembre de 2019 (fojas 611 a 614), la recurrente reiteró sus argumentos y, además, señaló que a fin de demostrar la fehaciencia de las gestiones realizadas por el directorio durante el 2016, proporcionó la copia simple del Plan de Directores Año 2016, el Informe Técnico del Plan Minado – Mina Breapampa y la Evaluación Prospectiva de Proyecto Avanzados Arequipa – Perú – Proyecto Pariguanas. Asimismo, precisó que el Informe de Proyecto Minero Pariguanas fue interpretado erróneamente, toda vez que, no fue elaborado en el 2014, sino que como parte de los antecedentes técnicos del proyecto se expusieron datos históricos de ejercicios anteriores; siendo además que la formulación y las gestiones se desarrollaron durante el ejercicio 2016 y concluyeron en el ejercicio 2017 con la celebración del contrato de compraventa de activos y mina de la propiedad de la así como con la entrega de la carta fianza de ; sin embargo, la compraventa no se llevó a cabo debido a conflictos sociales, por lo que, tuvo que pagar una penalidad.

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 641 a 645/vuelta), notificado el 18 de diciembre de 2019, la Administración dejó constancia de los descargos y documentos presentados. Asimismo, reiteró las conclusiones arribadas en el resultado anterior, señaló que el Plan de Directores Año 2016 no evidenciaba la labor exclusiva del directorio, siendo además que la recomendación del documento no fue objeto de discusión en las sesiones de directorio de 2016. Respecto del Informe Técnico del Plan



Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

Minado – Mina Breapampa, mencionó que de su contenido se apreciaba que la evaluación de la inversión se llevó a cabo en el 2014 y que tampoco fue objeto de discusión en las sesiones de directorio de 2016.

Que del Anexo 1.1 de la Resolución de Determinación N° (foja 898), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, se verifica que la Administración reparó el gasto por remuneraciones al directorio que no fueron acreditados de forma fehaciente S/1 172 375,00, señalando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento los Resultados de los Requerimientos N°

Que de lo actuado en fiscalización se tiene que la recurrente presentó CD en formato PDF con las escrituras públicas de 2 de marzo de 2002 y 14 de febrero de 2013 (foja 793/vuelta), el folio 11 del Libro de Actas de Sesión de Directorio (foja 793/vuelta), el Reporte Anual 2016 (foja 793/vuelta), el Pago de dieta de directorio (foja 793/vuelta), el organigrama aprobado (fojas 755/vuelta, 615), las Actas de Sesión de Directorio de 20 de abril, 2 y 15 de setiembre, 6 de diciembre de 2016 ubicadas en los folios 28, 29, 30 y 31 del Libro de Actas de Directorio (foja 755/vuelta), copia de la carta fianza emitida por _____ de 19 de abril de 2017 (foja 546), copia del documento denominado Proyecto Minero Pariguanas (foja 709/vuelta), Plan de Directores Año 2016 (fojas 1 a 262), Informe Técnico del Plan Minado – Mina Breapampa (fojas, 263 a 302, 644), Manual de Organización y Funciones (foja 643/vuelta), Evaluación Prospectiva de Proyecto Avanzados Arequipa – Perú – Proyecto Pariguanas (fojas 469 a 536), Proyecto Minero Pariguanas (fojas 538 a 545), correos electrónicos (fojas 332 a 337), contrato de compraventa (fojas 303 a 329).

Que mediante la escritura pública de 14 de febrero de 2013, se nombraron como miembros del directorio a los señores _____

Que del folio 11 del Libro de Actas se evidencia que el directorio aprobó lo siguiente: i) los miembros del directorio, por sus reuniones en las cuales participen y las gestiones que efectúen con carácter de director, establecen la asignación de Dieta de Directorio; ii) para definir dicha dieta, se asignará un pozo máximo equivalente del 6% de la utilidad comercial al cierre del ejercicio; iii) dicho pozo mencionado se repartirá cada miembro del directorio vigente a la fecha del cierre del ejercicio en proporciones iguales, descontando las cargas tributarias afectas a dicha partida.

Que de las Actas de Sesión de Directorio de 20 de abril, 2 y 15 de setiembre, y 6 de diciembre de 2016 ubicadas en los folios 28,29,30 y 31 del Libro de Actas de Directorio, se aprecian estos acuerdos aprobados:

Sesión de Directorio de 20 de abril de 2016 (folio 28 del Libro de Actas de Directorio)

Acuerdo: Por unanimidad del directorio decidieron adquirir 3 Camiones de Bajo Perfil a través de financiamiento mediante Contrato de Arrendamiento Financiero con _____ en un plazo de 36 meses, debido al incremento de servicios que se prestará para la Unidad Minera Uchucchacua.

Sesión de Directorio de 2 de setiembre de 2016 (folio 29 del Libro de Actas de Directorio)

Acuerdo: Por unanimidad del directorio decidieron adquirir 5 camiones y 1 minibús a través de financiamiento mediante Contrato de Arrendamiento con el _____ en un plazo de 12 meses, debido al incremento de servicio que se prestará para las Unidades Mineras de Atacocha y Uchucchacua.

Sesión de Directorio de 15 de setiembre de 2016 (folio 30 del Libro de Actas de Directorio)

Acuerdo: Por unanimidad del directorio decidieron adquirir 9 camiones marca Volvo a través de financiamiento mediante Contrato de Arrendamiento con el _____ en un plazo de 36 meses, debido al incremento de servicios que se prestará para las Unidades Mineras de Atacocha y el Porvenir.

Sesión de Directorio de 6 de diciembre de 2016 (folio 31 del Libro de Actas de Directorio)

Acuerdo: Por unanimidad del directorio decidieron adquirir 7 camiones marca Volvo y 4 camionetas Ford a través de financiamiento mediante Contrato de Arrendamiento con el _____ en un plazo de 36



Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

meses, debido al incremento de servicios que se prestara para las unidades mineras de Atacocha y Uchuchacua.

Que de lo expuesto se concluye que los miembros del directorio acordaron asignarse una Dieta de Directorio por su participación en las sesiones de directorio y por efectuar gestiones con carácter de director.

Que tal como se ha indicado, la Administración reparó el gasto por remuneraciones al directorio por S/1 172 375,00, sosteniendo que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios de los directores, sustentando su afirmación en lo siguiente: i) La asignación de las dietas de los directores no se efectuó conforme lo dispone artículo 166 de la Ley General de Sociedades, ya que la misma fue aprobada en sesión de directorio y no por el Estatuto o, en su defecto, por la Junta Obligatoria Anual, conforme dispone la referida norma; ii) Las decisiones tomadas en las sesiones de directorio realizadas en el ejercicio fiscalizado no corresponden a una labor exclusiva del directorio, ni la diferencia de las labores de la Alta Gerencia (considerando que los directores mantienen una relación laboral con la recurrente al pertenecer a la Alta Gerencia), ni demuestra que corresponda a una gestión de carácter de director; y iii) La forma de determinación elegida para retribuir al directorio, en función a la utilidad comercial obtenida al cierre del ejercicio, es incierta, su medición no es confiable y evidencia la intención del aprovechamiento máximo de la norma tributaria.

Que en tal sentido, corresponde evaluar la procedencia del reparo en los términos formulados, de acuerdo a lo impugnación presentada por la recurrente.

Que en cuanto a que la asignación de las dietas de los directores no se efectuó conforme lo dispone artículo 166 de la Ley General de Sociedades, ya que la misma fue aprobada en sesión de directorio y no por el Estatuto o, en su defecto, por la Junta Obligatoria Anual, conforme dispone la referida norma, se tiene que el artículo 166 de la Ley General de Sociedades señala 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, asimismo, mediante la sesión de directorio de 8 de enero de 2014, se acordó fijar como dieta un monto máximo de 6% de la utilidad comercial al cierre del ejercicio, el cual se repartiría a cada miembro del directorio vigente a la fecha del cierre del ejercicio en proporciones iguales, descontando las cargas tributarias afectas a dicha partida, en tal sentido, no existe controversia en sentido que la retribución del directorio no fue fijada de acuerdo con el artículo 166 de la Ley General de Sociedades, sin embargo, la fijación de la retribución conforme a la referida norma no se encuentra prevista expresamente como requisito para la deducción para efectos del Impuesto a la Renta de la retribución que corresponde al directorio, en tal sentido, dicha circunstancia no permite sostener que el referido gasto no es deducible, a lo que se debe agregar que siendo la observación la falta de acreditación de la efectiva prestación de los servicios de los directores, la Administración no explica cómo la forma de fijar la retribución puede tener incidencia en la acreditación o no de la efectiva prestación de los servicios, siendo que no se aprecia una relación de causalidad entre una y otra, es decir, es posible que la retribución haya sido fijada conforme a la mencionada norma y no se hayan prestado servicios efectivos, o viceversa. En tal sentido, se concluye que el hecho que la retribución del directorio no se haya fijado conforme a lo dispuesto en el artículo 166 de la Ley General de Sociedades, no permite establecer que no se encuentra acreditada la efectiva realización de las labores de los directores, de lo que se desprende que este extremo del reparo no se encuentra debidamente sustentado.

Que con relación a que la forma de determinación elegida para retribuir al directorio, en función a la utilidad comercial obtenida al cierre del ejercicio, es incierta, su medición no es confiable y evidencia la intención del aprovechamiento máximo de la norma tributaria, cabe reiterar que la forma de determinar la retribución al directorio no guarda relación con la acreditación o no del efectivo desempeño del cargo de director. Asimismo, no se aprecia que la medición de la retribución sea incierta o no confiable, ya que si bien se puede establecer una retribución fija, también es posible establecer una retribución variable en función a indicadores determinables, por tanto, fijar una retribución variable en base a la utilidad comercial al cierre del ejercicio no resulta ni incierto ni poco confiable, en tanto, dicho indicador es perfectamente determinable al final del ejercicio. En el mismo sentido, con relación a la utilización de la deducción máxima permitida por la norma tributaria, se debe indicar que la misma Administración señala que tal situación no resulta contraria a derecho en tanto se demuestre el efectivo desempeño del cargo de director. En consecuencia, los referidos fundamentos de la Administración no permiten concluir que no se encuentra acreditado el efectivo



Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

desempeño del cargo de director.

Que específicamente en cuanto al efectivo desempeño del cargo de director se tiene que, conforme a las normas y criterios jurisprudenciales previamente citados, para efectos de sustentar la deducción de la renta neta imponible de la retribución al directorio no basta que se acredite el nombramiento de los directores, ni el pago efectuado, no siendo tal deducción automática, sino que está condicionada al efectivo desempeño del cargo de director, debiendo precisarse que la labor que debe acreditarse es la director y no cualquier otra, pues no tendría sentido aceptar una deducción por retribución como director por el desempeño de una función que no esté demostrada que es de director y que, por tanto, pueda corresponder a otra labor distinta, por ello, debe estar suficientemente acreditada la efectiva labor que como director le corresponde, en consecuencia, tomando en cuenta que la carga de la prueba es de cargo de la recurrente quien sostiene que se trata de un gasto deducible por remuneración al directorio, corresponde evaluar si los medios probatorios presentados por ella a fin de acreditar el efectivo desempeño de los cargos de directores.

Que en cuanto a la escritura pública de 14 de febrero de 2013, mediante la cual se designa a los integrantes del directorio, la escritura pública de 2 de marzo de 2002, mediante la cual se señala la duración del directorio, el folio 11 del Libro de Actas de Sesión de Directorio, mediante la cual se fija la asignación de dietas al directorio; se tiene que tales documentos acreditan la designación de los directores, su duración y el acuerdo para la asignación de dietas, debiéndose precisar que en este último caso el directorio no tenía esa facultad, siendo que de la evaluación de dichos documentos se acredita la efectiva realización de las labores de director por cuanto no demuestran el ejercicio de las labores que como tales les corresponden.

Que con relación al Plan de Directores Año 2016, el Informe Técnico del Plan Minado – Mina Breapampa y la Evaluación Prospectiva de Proyecto Avanzados Arequipa – Perú – Proyecto Pariguanas, se tiene que la recurrente no ha acreditado que la elaboración de dichos documentos hayan sido encargados a quienes los elaboraron en su condición de directores, no se adjunta por ejemplo un acuerdo de directorio o cualquier otro documento donde se haya asignado dicha tarea a los directores, más aun tomando en cuenta que, tal como afirma la Administración y no ha sido contradicho por la recurrente, los directores desempeñan cargos gerenciales en la empresa. Tampoco se ha acreditado que tales documentos hay sido materia de evaluación, discusión o formen parte de algún acuerdo de directorio, en tal sentido, tales documentos tampoco demuestran el desempeño de las labores que como directores les corresponden.

Que en cuanto a las cuatro Actas de Sesión de Directorio de 20 de abril, 2 y 15 de setiembre, y 6 de diciembre de 2016, donde se acuerda adquirir vehículos mediante contratos de arrendamiento financiero, se tiene que tal como ha señalado la Administración, en las mismas únicamente se aprecian cuatro acuerdos para la adquisición de vehículos que no se encuentran respaldados en ninguna evaluación que haya merecido algún análisis, discusión o debate dentro del directorio, que demuestre alguna gestión dentro del directorio y sus participantes, asimismo, tales actas no demuestran el establecimiento de políticas de la empresa, control de gestión, vigilancia del gerente, que son funciones propias de un directorio, debiendo añadirse que de acuerdo al tamaño de la empresa, reflejado por ejemplo en el monto de su utilidad comercial, es perfectamente posible el ejercicio de tales funciones si se pretende sustentar las labores de los directores, en tal sentido, los referidos documentos no resultan suficientes para acreditar el efectivo desempeño de las labores de directores.

Que cabe indicar que desde el procedimiento de fiscalización la recurrente ha sostenido que la asignación de la dieta corresponde a las gestiones de carácter de director, además indicó que corresponde al directorio fijar las políticas generales que debe ejecutar la gerencia y supervisar a la gerencia en el cumplimiento de las metas de la empresa, agregando que las labores del directorio consistieron en gestión, investigación, indagaciones y búsqueda de nuevas oportunidades económicas empresariales de carácter potenciales, así como tentativas proyectos mineros, sin embargo, ninguna de estas funciones que como directores les corresponde se encuentra acreditada, así, no existen actas o acuerdos donde se hayan fijado políticas generales que deba ejecutar la gerencia, donde se materialice la supervisión del cumplimiento de metas, ni la gestión, investigación, indagaciones y búsqueda de nuevas oportunidades económicas empresariales, debiendo precisarse que, tratándose de las funciones que corresponden a un directorio, resulta relevante que tales situaciones consten en actas de sesión de directorio por cuanto, tal como se ha señalado previamente, las funciones de los directores son ejercidas como órgano colegiado donde los integrantes



Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

materializan su desempeño a través de la asistencia a las sesiones de directorio, siendo también posible que la sociedad les encargue labores adicionales que se pueden desarrollar fuera de las sesiones de directorio, pero ello debe estar plenamente acreditado, y diferenciarse claramente de otras funciones que les pudieran corresponder a las mismas personas, lo cual no ocurre en el presente caso, debiendo reiterarse que lo que se debe acreditar, a efectos de la deducción que se discute, es el desarrollo efectivo de la labor de director y no cualquier otra dentro de la sociedad.

Que asimismo, tal como se ha indicado, son funciones del directorio orientar la política de la empresa, controlar las instancias de gestión y servir de enlace entre quienes hacen la gestión y los accionistas, diseñar la política general de la empresa, vigilar que la administración ordinaria del gerente se ajuste a ley, al interés social y a los acuerdos de la junta general de accionistas y del directorio reuniendo los niveles de eficiencia y competencia requeridos, sin embargo, ninguna de estas funciones ha sido acreditada en el presente caso, por parte de los directores.

Que en el mismo sentido, el informe "Directorios y Buenas Prácticas Corporativas" de la Corporación Andina de Fomento – CAF, señala que las principales funciones de los directorios, se reducen a: 1) Orientar la estrategia y organización del negocio, 2) Nombrar a los ejecutivos principales, 3) Monitorear el desempeño de los administradores y 4) Cuidar el cumplimiento de la política de comunicación e información con los accionistas y los demás grupos de interés; asimismo, citando a Manuel Olivencia, precisa que una de las funciones principales del directorio es supervisar mediante el seguimiento de los sistemas internos y de información adecuados a tal fin, sin embargo, en el presente caso tampoco se han acreditado estas labores.

Que de acuerdo a lo expuesto y de la evaluación conjunta de los medios probatorios actuados en el presente procedimiento, se concluye que la documentación presentada por la recurrente no resulta suficiente para acreditar fehacientemente que las personas designadas como directores desempeñaron efectivamente las labores de directores en el ejercicio fiscalizado, por tanto, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (foja 893), se aprecia que fue emitida por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016, debido a que el reparo efectuado por gastos por remuneraciones al directorio que no fueron acreditados de forma fehaciente constitúa disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señala que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por la Ley N° 30296⁸, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 28% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4.1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, la cual deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que de otro lado, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por

⁸ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 2014 y vigente desde el 1 de enero de 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 10509-1-2021

Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan “disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario” aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que de lo expuesto se tiene que el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece dos tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país: a) una tasa del 28% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) en el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4.1% aplicable sobre las sumas que constituyen disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con lo regulado en el inciso g) del artículo 24-A de la misma ley.

Que según lo señalado en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 4873-1-2012, la tasa adicional de 4,1% se estableció para evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina “dividendos presuntos”.

Que en las Resoluciones N° 08531-4-2016 y 09954-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyen renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que en la Resolución N° 06393-3-2017 se ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y por lo tanto, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley. En la misma línea, se aprecian las Resoluciones N° 04823-4-2014, 12078-3-2015 y 04970-4-2017, entre otras.

Que en el presente caso, habiéndose confirmado el reparo por no haberse acreditado la fehaciencia de los gastos por remuneraciones al directorio, se tiene que los mismos constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría de conformidad con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el mencionado reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 27 de noviembre de 2020.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/VCH/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente