



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

EXPEDIENTE N° : 16023-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de mayo de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 20 de agosto de 2013 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____ giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2010 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que con relación al reparo por las ganancias por diferencia de cambio, la recurrente señala que la diferencia en cambio debe ser apreciada en su efecto sobre los resultados al culminar un ejercicio, de modo que si ésta ha generado una ganancia, es definitiva y por lo tanto gravada, de la misma manera que los demás ingresos de un contribuyente, por consiguiente, es un elemento más de la fórmula que se emplea para la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta; agrega que la diferencia de cambio constituye resultado computable a efectos de la determinación de la renta para el cálculo del Impuesto a la Renta anual, por tanto, en la medida que el coeficiente para el cálculo del pago a cuenta considera los ingresos netos anuales, corresponde considerar también a las diferencias de cambio.

Que indica que considerar a las diferencias de cambio a efectos de determinar el coeficiente en el numerador y no en el denominador, implica que el ratio se distorsione y se incremente indebidamente el coeficiente. Añade que en el supuesto que se considere que no se debían incluir a las ganancias por diferencia de cambio para el cálculo del coeficiente, se debe tener en cuenta que tal error fue inducido por la propia Administración, dado que en las declaraciones juradas anuales de los ejercicios 2008 y 2009, se consideraban automáticamente las ganancias por diferencia de cambio para el cálculo del coeficiente aplicable para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que respecto al reparo por los gastos por alquiler de equipos y otros costos de estiba, manifiesta que si bien asumió el íntegro del costo de alquiler de maquinarias y otros costos de estiba, de ninguna manera tales gastos o costos constituyen una liberalidad, dado que eran necesarios para la generación de rentas, en la medida que dichos aportes hicieron posible participar del consorcio y generar rentas, y que se había comprometido a asumirlos hasta antes del acuerdo tomado el 31 de agosto de 2010 en el que se decidió que los asumirían de manera compartida con _____, por lo que antes de dicha fecha se entendía un acuerdo verbal entre las partes del consorcio acerca que el 100% de los gastos y costos sería asumido por ella.

Que expresa que no hay norma legal que obligue a las partes a que sus acuerdos contractuales sean por escrito, de ahí que en uso de la libertad contractual, las partes del consorcio acordaron de manera verbal que de enero a agosto de 2010, los costos reparados sean asumidos por ella; siendo que desconocer tal acuerdo afectaría la libertad contractual, más aun si el acuerdo no ha sido objetado ni por ella que realizó los desembolsos ni por _____ que no los asumió a fin de poder deducir éstos, para lo cual cita las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 0008-2003-AI/TC, 05582-2009-PA/TC, 01405-2011-PA/TC, 01869-2010-PA/TC y 02175-2011-PA/TC.

Que menciona que el hecho que haya asumido el 100% de los costos, no afecta económicamente al fisco, toda vez que el Impuesto a la Renta que se hubiera dejado de pagar al deducirse gastos que supuestamente no le correspondían, ha permitido que la contraparte del consorcio haya tributado sobre



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

una utilidad mayor a la que le hubiera correspondido si hubiera considerado los costos observados equivalentes al 70%; por lo que considerando la bilateralidad de la operación corresponde que la Administración efectúe la devolución del pago en exceso del Impuesto a la Renta que habría realizado el consorciado, ya que éste habría tributado sobre un ingreso mayor, esto es, sin la deducción de los costos observados equivalentes al 70%.

Que afirma que no le corresponde la aplicación de las multas vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en mérito al numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, en tanto la Administración ha tenido duplicidad de criterio.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos antes expuestos, e invoca la Resolución N° 1116-4-2015 de observancia obligatoria, respecto a la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, en relación con el reparo por gastos por alquiler de equipos y otros costos de estiba, añade que los gastos no son asumidos por un tercero sino por la contraparte en un contrato de consorcio sin contabilidad independiente, por lo que los bienes y servicios asignados a la ejecución del contrato no califican como operación con terceros, y precisa que en el contrato sólo existe una división en función a la participación en las utilidades, mas no en los gastos asumidos.

Que con relación a los pagos a cuenta, la Administración sostiene que si bien las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, ello no convierte tales resultados en ingresos provenientes de la actividad de la empresa; por lo que, no siendo las ganancias por diferencia de cambio ingresos, no deben ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que refiere que para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2010, deben considerarse los datos contenidos en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 presentada el 2 de abril 2009, y para los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2010 los datos contenidos en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 presentada el 6 de abril de 2010, sin considerar las ganancias por diferencias de cambio dentro de los ingresos netos del ejercicio.

Que en cuanto al reparo por gastos por alquiler de equipos y otros costos de estiba, expone que de enero a agosto y setiembre a diciembre de 2010, conforme lo estipulado en el contrato del consorcio, los costos de alquiler de máquinas y otros costos de estiba vinculados con la operación del consorcio, debían ser tomados en cuenta a fin de determinar la participación en las utilidades y/o pérdidas del negocio en la proporción del 30% para la recurrente y 70% para no existiendo limitación de enero a agosto para no considerar a tales costos a efectos de determinar la participación en las utilidades de ambos consorciados, pues en el contrato no se indica excepciones a la deducción de los costos en dicho periodo; por tanto, no correspondía que la recurrente asuma el 100% de los costos y/o gastos, sino únicamente el 30%, por lo que el 70% equivalente a S/ 575 189,05 corresponde a gastos de terceros.

Que en el presente caso, se tiene que como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, iniciado con la Carta N° 120011366170-01 SUNAT y el Requerimiento N° 0121120000110 (folios 3916 a 3920), la Administración formuló reparo a la deducción de gastos por alquiler de equipos y otros costos de estiba, emitiéndose en consecuencia la Resolución de Determinación N° (folio 4138).

Que asimismo, se observa que la Administración para efecto de la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2010, excluyó las ganancias por diferencias de cambio de los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009 emitiendo las Resoluciones de Determinación N° (folios 4144 a 4155).

2



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

Que de otro lado, se emitieron las Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2010 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (folios 4046 a 4071).

Que en tal sentido, es materia de controversia determinar si los valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

Modificación del coeficiente de los pagos a cuenta

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 4139 a 4142), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2010, se observa que para efecto de la determinación del coeficiente aplicable a los aludidos pagos a cuenta, la Administración excluyó las ganancias por diferencias de cambio de los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del mencionado impuesto que en definitiva les correspondía por el ejercicio gravable, dentro los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarían fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos de dicho ejercicio, siendo que los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero, se calcularían utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establecía que se encontraban comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85 de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determinaba para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se dividía el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

Que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que asimismo, los incisos a) y d) del citado artículo señalan que las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación y que las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del periodo en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

Que de acuerdo con las normas glosadas, las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y aquellas que resulten de las operaciones aludidas en el inciso a), pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta.

 X P 14 ³



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

Que al respecto, mediante Resolución N° 11116-4-2015, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de diciembre de 2015, este Tribunal ha establecido lo siguiente: "Las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta."

Que en tal sentido, y teniendo en cuenta el citado criterio de observancia obligatoria, las ganancias derivadas de las diferencias de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en virtud a lo expuesto, el presente reparo no se efectuó conforme a ley, correspondiendo revocar la resolución apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] a fin que la Administración tenga en cuenta lo establecido en la citada Resolución N° 11116-4-2015 y emita nueva pronunciamiento.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos alegados por la recurrente en este extremo.

Gastos por alquiler de equipos y otros costos de estiba

Que según los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (folios 4114 a 4134 y 4136), la Administración formuló reparo por gastos por alquiler de equipos y otros costos de estiba, por el monto de S/ 575 189,00, al considerar que califican como gastos de terceros, los cuales debieron ser atribuidos a [redacted], en su calidad de partícipe del consorcio con el 70%, y cita como base legal el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en los Requerimientos N° 0122120001016, 0122120001782 y 0122120002238.

Que según 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, 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 tal ley.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 44 de la citada ley establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la citada ley.

Que el artículo 14 de la referida ley, dispone que en el caso de las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, tales como joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

Que conforme el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, entre otros, consorcios, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes. Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud. Quien realice la función de operador y sea designado para llevar la



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo. Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a tres (3) años, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato.

Que de acuerdo con el artículo 29 de la referida norma, las rentas obtenidas por las empresas y entidades y las provenientes de los contratos a los que se hace mención en el tercer y cuarto párrafo del artículo 14 de la ley, se considerarán del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integran o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aún cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Igual regla se aplicará en el caso de pérdidas aun cuando ellas no hayan sido cargadas en dichas cuentas.

Que los artículos 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia N° 022-98-SUNAT disponen que el documento de atribución es aquél que emite el operador para que los demás partícipes de una sociedad de hecho, consorcio, joint venture u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente a la de sus socios, puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, y se deberá comunicar a la SUNAT quién va a realizar las funciones correspondientes al operador.

Que el artículo 438 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, establece que se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Que según el artículo 445 de la misma norma, mediante el contrato de consorcio, dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía.

Que el artículo 448 señala que el contrato de consorcio deberá establecer el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio; de no hacerlo, se entenderá que es en partes iguales.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 06319-10-2018, entre otras, ha dejado establecido que cuando se celebra un contrato de consorcio, las partes intervinientes unen esfuerzos para participar activamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, sin que esto implique la creación de una persona jurídica distinta y separada de los contratantes, por lo que sólo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de éste así como los derechos que corresponden a cada una de las partes, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, entre otros.

Que de las normas y criterio antes señalado, se tiene que los consorcios que no lleven contabilidad independiente no son contribuyentes del Impuesto a la Renta, sino que tal condición recae en los partícipes celebrantes del contrato, conforme a la atribución de ingresos, costos y gastos que les corresponda según lo establecido en dicho contrato; lo que implica que los integrantes del consorcio mantienen su independencia y autonomía.

Que al respecto, Araoz Villena y Ramírez-Gastón Seminario, sostienen que: *"(...) la Ley del IR no le ha otorgado la condición de contribuyente al contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente. Así, el contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente no existe como una persona o contribuyente distinto a las partes contratantes. Por tanto, la utilidad o pérdida que genere el contrato deberá ser considerada por cada parte contratante en función de lo dispuesto en el contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente. (...) De esta manera, el gasto o*

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

costo que provenga de las adquisiciones que realice el operador en cumplimiento del contrato de colaboración empresarial deberá ser atribuido a las demás partes del contrato en la forma dispuesta en el propio contrato, para los efectos de la determinación del IR de cada una de las partes.”¹

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122120001016 (folios 3897 a 3900), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, sustentar la naturaleza y origen de los gastos contabilizados en la Subcuenta 919004 – Costo derivado de asociación en participación, detallado en el Anexo N° 02 (folios 3893 y 3894); siendo que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al resultado del referido requerimiento (folio 3886), la Administración señaló que la recurrente no sustentó dichos gastos.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122120001782 (folios 3868 y 3869), la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros, la solicitud de autorización ante la Administración a fin de no llevar contabilidad independiente de acuerdo a lo señalado en el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta; la contabilización en sus libros contables de los aportes dinerarios y no dinerarios de los consorciados, esto es, de la recurrente y Mediterranean Shipping Company S.A., al consorcio, correspondiente al ejercicio 2004 y la documentación sustentatoria; así como también que presentara la documentación a que se refiere la cláusula sexta del contrato, comprobantes de pago de ingresos y gastos que lo sustenten.

Que en respuesta, mediante escritos de 15 y 21 de agosto de 2012 (folios 3856 a 3860), la recurrente presentó la documentación solicitada, señalando que el 13 de diciembre de 2004 solicitó a la Administración la autorización para llevar a cabo el consorcio sin contabilidad independiente.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122120001782 (folios 3841 a 3854), la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente, e indicó que los gastos se originaron como consecuencia de la atribución de las utilidades del consorcio suscrito por la recurrente y , en el que la recurrente tenía la participación del 30%; que los costos fueron asignados al consorcio en relación al porcentaje (%) de participación de los ingresos consorciados respecto del total de ingresos del negocio generados por la recurrente. Agrega que la recurrente a fin de reflejar su participación del 30% en los ingresos derivados del contrato de consorcio contabilizó como gasto –mediante la Cuenta 919004 -Costo Full Boxes- el equivalente al 70% de los ingresos atribuibles a , y que de igual forma, a fin de reflejar su participación del 30% en los gastos derivados del contrato del consorcio contabilizó como ingreso – mediante la Cuenta 759003 Ingresos derivados de contrato de consorcio– el equivalente al 70% de los costos atribuibles a , por lo que las utilidades de la recurrente por su participación en el consorcio correspondiente al ejercicio 2010 ascienden a S/ 5 044 562,43.

Que en el referido resultado, se añade que de la documentación presentada por la recurrente, se aprecia que la liquidación de las utilidades del consorcio por los periodos enero a agosto 2010 –que es el resultado de deducir a los ingresos por concepto de estiba y desestiba, los gastos y costos asociados al contrato– no incluye los costos de alquiler de máquinas y otros costos de estiba al haber sido considerados contractualmente a partir del 31 de agosto de 2010, no obstante, dichos conceptos por su naturaleza constituyen costos directamente atribuibles a los ingresos materia de contrato, es decir, a los derivados de la estiba y desestiba y se incurrieron en ellos durante el referido periodo, siendo cargados a gastos del ejercicio 2010 íntegramente por la recurrente, por tanto, los costos y gastos incurridos que impactaron directamente en el negocio del consorcio por concepto de alquiler de máquinas y otros costos de estiba correspondían a dicho contrato y no a la recurrente, no resultando posible que proceda a

¹ ARAOZ VILLENA Luis Alberto y RAMÍREZ-GASTÓN SEMINARIO Andrés. Los contratos de colaboración empresarial y de asociación en participación celebrados entre partes domiciliadas en el país: su tratamiento tributario en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley del Impuesto General a las Ventas. En Revista: Derecho & Sociedad, 2007, pág. 249. Fuente: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17223/17512>. Fecha de consulta: 28 de mayo de 2019.

 x P 14



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

deducirlos en su totalidad. Concluye la Administración reparando el gasto por concepto de alquiler de equipos y otros costos de estiba, al calificar como gastos de un tercero los cuales debieron ser atribuidos a _____, quien participa en el 70% del negocio, por lo que reparó la suma de S/ 575 189,05.

Que tal como se aprecia de los actuados, la Administración no desconoce la naturaleza del consorcio, ni la participación de la recurrente en dicho contrato, tampoco desconoce la existencia de los gastos y/o costos incurridos, siendo que el único cuestionamiento radica en que del 100% de los gastos y/o costos incurridos, solo el 30% le correspondía a la recurrente, en proporción a su participación en el consorcio, siendo que el 70% era atribuible a _____; mientras que la recurrente sostiene que le correspondía asumir el 100% de estos gastos.

Que cabe precisar que obra en autos la solicitud de autorización para llevar el consorcio sin contabilidad independiente, de conformidad al artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta de 13 de diciembre de 2004 (folios 2421 y 2422), siendo que la Administración reconoce en la apelada (folio 4362), que en el caso de autos nos encontramos ante un consorcio sin contabilidad independiente que, por ende, no califica como contribuyente del Impuesto a la Renta, sino que tal condición recae en la recurrente y _____, por lo que los costos y gastos incurridos será atribuibles en la forma dispuesta en el contrato.

Que al respecto, obra en autos el Contrato de Consorcio de 27 de mayo de 2004, celebrado entre la recurrente con la denominación de "Consortiado A" y _____ bajo la denominación de "Consortiado B" (folios 2516 a 2522). En dicho contrato, las partes acuerdan lo siguiente:

OBJETO DEL CONTRATO

SEGUNDA:

Por el presente contrato, LOS CONSORCIADOS se obligan mutuamente a participar en forma activa y directa en el negocio señalado en la cláusula siguiente, con el propósito de obtener un beneficio económico común, manteniendo cada una de las empresas íntegramente su propia autonomía.

TERCERA:

El negocio consiste en la explotación conjunta de una actividad generadora de ingresos relativa al manipuleo de carga. Así tomando en consideración que el CONSORCIADO B ha decidido recalar sus naves en el Puerto del Callao bajo itinerarios regulares, así como la necesidad de proveer servicios de manipuleo de carga a la mercadería que transporta, por medio del presente contrato celebra un CONTRATO DE CONSORCIO, a fin de que EL CONSORCIADO B, con el aporte de sus itinerarios regulares de naves, de sus especificaciones técnicas, planeamiento, diagramas y procesos para la standarización de las actividades de estiba y desestiba de containers conforme a las características de cada una de las naves, permita a EL CONSORCIADO A la debida explotación del servicios de manipuleo de carga a las empresas importadoras y/o exportadoras que contratan el transporte marítimo de MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY S.A.

CUARTA:

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 445 de la Ley General de Sociedades, LOS CONSORCIADOS dejan constancia que el presente contrato no genera la creación de una persona jurídica y tampoco tiene razón social ni denominación alguna. En consecuencia, las partes conservaran su autonomía, correspondiéndole a cada una de ellas las actividades del negocio que se comprometan a realizar, tomando en consideración lo convenido en el presente contrato y las prestaciones que pudieran serles encargadas en posteriores acuerdos entre las partes.

PLAZO

QUINTO:

Queda expresamente establecido que el plazo del presente contrato será de dos (02) años,

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

pudiendo ser renovado a su vencimiento mediante acuerdo por escrito.
(...)

ADMINISTRACIÓN INTERNA DEL CONTRATO

OCTAVA:

Sin perjuicio a lo dispuesto en la cláusula cuarta, para los efectos del normal desarrollo de las actividades propias del presente contrato, LOS CONSORCIADOS acuerdan que será FULL BOXES S.A.C. quien asuma el cargo de administrador, asumiendo las funciones de convocatoria y dirección del comité descritas en la cláusula siguiente.

(...)

PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES O PÉRDIDAS

DÉCIMO PRIMERA:

Las partes, luego de deducir los montos correspondientes por concepto de gastos y/o costos directos o indirectos, participarán tanto en las utilidades como en las pérdidas del negocio de acuerdo con la siguiente proporción:

- 50% (Cincuenta Por ciento) corresponderá a
- 50% (Cincuenta Por ciento) corresponderá a

Para tal fin, EL CONSORCIADO A proporcionará a EL CONSORCIADO B una liquidación conforme al Estado de Ganancias y Pérdidas cerrados a los meses de noviembre y mayo de cada año, debiendo cumplir con el pago de la participación en los meses de junio y diciembre de cada año.

(...)

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

DÉCIMO QUINTO:

El presente contrato de consorcio no generará contabilidad independiente, debiendo ser sus operaciones registradas por EL CONSORCIADO A."

Que asimismo, obra en autos el Adendum de 28 de diciembre de 2004 (folio 2515), en la que mediante su segunda cláusula se sustituye el texto de la cláusula décima primera del contrato por lo siguiente:

"Las partes, luego de deducir los montos correspondientes por concepto de gastos y/o costos directos o indirectos, participarán tanto en las utilidades como en las pérdidas del negocio de acuerdo con la siguiente proporción:

- 50% (Cincuenta por ciento) corresponderá a
- 50% (Cincuenta por ciento) corresponderá a

Para tal fin EL CONSORCIADO A proporcionará a EL CONSORCIADO B, una liquidación conforme al Estado de Ganancias y Pérdidas cerrados a los meses de noviembre y mayo de cada año, debiendo cumplir con el pago de la participación en los meses de junio y diciembre de cada año.

Para el periodo comprendido entre mayo y noviembre de 2004, no se aplicará a las utilidades, la deducción de gastos y/o costos directos o indirectos."

Que mediante la Addenda del contrato de 27 de mayo de 2006 (folio 2514), en su cláusula segunda, las partes acordaron prorrogar la vigencia del contrato, por un plazo adicional de 2 años, venciendo el mismo el 27 de mayo de 2008.

Que mediante la Tercera Addenda de 1 de junio de 2007 (folios 2512 y 2513), en la segunda cláusula se volvió a modificar la cláusula décimo primera bajo los siguientes términos:

 8



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

"Las partes, luego de deducir los montos correspondientes por conceptos de gastos y/o costos directos o indirectos, participarán tanto en las utilidades como en las pérdidas del negocio de acuerdo con la siguiente proporción:

*30% (treinta por ciento) corresponderá a
70% (setenta por ciento) corresponderá
(...)."*

Que mediante la Cuarta Adenda de 27 de mayo de 2008 (folio 2511), las partes deciden prorrogar el contrato por un plazo de 3 años, venciendo el mismo el 27 de mayo de 2011, y dejan constancia que las demás cláusulas del contrato mantienen plenamente su vigencia. Asimismo, consta en autos la Quinta Adenda de 18 de enero de 2010 (folios 2509 y 2510), conforme a la cual se modificó la cláusula décimo primera con el siguiente texto:

"Las partes luego de deducir los montos correspondientes por concepto de gastos y/o costos directos o indirectos, participarán tanto en las utilidades como en las pérdidas del negocio de acuerdo con la siguiente proporción:

*30% (treinta por ciento) corresponderá a
70% (setenta por ciento) corresponderá a
(...)"*

En tal sentido, las partes acuerdan que los gastos que serán tomados en cuenta para dichos efectos serán los siguientes:

- Remuneración de estibadores
- Telefonía fija
- Alquiler de local
- Electricidad
- Seguro de estiba"

Que finalmente, obra en autos la Sexta Adenda de 31 de agosto de 2010 (folios 2507 y 2508), mediante la cual se modifica la cláusula décimo primera en los siguientes términos:

"Las partes, luego de deducir los montos correspondientes por concepto de gastos y/o costos directos o indirectos, participarán tanto en las utilidades como en las pérdidas del negocio de acuerdo con la siguiente proporción:

*30% (treinta por ciento) corresponderá a
70% (setenta por ciento) corresponderá a*

Para tal fin, EL CONSORCIADO A proporcionará a EL CONSORCIADO B, una liquidación conforme al Estado de Ganancias y Pérdidas cerrado a los meses de noviembre y mayo de cada año, debiendo cumplir con el pago de la participación en los meses de junio y diciembre de cada año.

En tal sentido, las partes acuerdan que los gastos y costos que serán tomados en cuenta para dichos efectos serán los siguientes:

GASTOS:
Remuneración de estibadores
Telefonía fija
Alquiler de local
Electricidad
Seguro de estiba



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

COSTOS:

Alquiler de máquinas

Otros costos de estiba"

Que de la revisión del aludido contrato de consorcio y sus adendas se advierte que, como regla general se estableció que la participación en las utilidades y pérdidas se determinará después de la deducción de los gastos y costos, en proporción a la participación de cada consorciado, esto es, inicialmente el 50% cada uno, y posteriormente, el 30% para la recurrente y el 70% para

Así pues, la cláusula décimo primera del contrato y sus adendas, establecen que: *"las partes, luego de deducir los montos correspondientes por conceptos de gastos y/o costos directos o indirectos, participarán tanto en las utilidades como en las pérdidas del negocio de acuerdo con la siguiente proporción (...)"*, lo que implica que los gastos y costos eran atribuibles en proporción a la participación de cada una de las partes, pues no existe alguna cláusula que establezca expresamente que un determinado gasto o costo sería atribuible únicamente a la recurrente, y no existe elemento probatorio que así lo acredite, careciendo de sustento lo alegado por aquélla en sentido contrario.

Que en efecto, si bien mediante la Sexta Adenda al aludido contrato suscrito el 31 de agosto de 2010, recién se especifica cuáles son los costos que se tendrán en consideración para efectos de determinar las utilidades o pérdidas del negocio (alquiler de máquinas y otros costos de estiba), ello no implica necesariamente, que con anterioridad, estos costos sólo debieron ser asumidos por la recurrente, y si bien ésta señala que existía un pacto verbal que la obligaba a ello, no ha aportado medio probatorio alguno que acredite su dicho.

Que en ese sentido, al no existir elementos de prueba que evidencien que antes del 31 de agosto de 2010, los gastos y/o costos incurridos por el consorcio serían atribuidos en su integridad a la recurrente, el reparo materia de análisis se ajusta a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que las partes del consorcio acordaron de manera verbal que de enero a agosto de 2010, los costos reparados sean asumidos por ella, siendo que desconocer tal acuerdo afectaría la libertad contractual, cabe señalar que en principio según el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, los contratos asociativos como el consorcio, deben constar por escrito y de otro lado, tal como se ha señalado en el presente caso, la recurrente no ha aportado algún medio probatorio que acredite la existencia del acuerdo al que alude, habiéndose limitado a exponer tal argumento; en consecuencia, carece de sustento la alegada vulneración a la libertad contractual, no siendo de aplicación las sentencias del Tribunal Constitucional alegadas, al estar referidas a casos distintos al de autos.

Que respecto a lo señalado por la recurrente acerca de que el hecho que haya asumido el 100% de los costos no afecta económicamente al fisco, ya que la contraparte del consorcio habría tributado sobre una utilidad mayor y que en todo caso corresponde que la Administración efectúe la devolución del pago en exceso del Impuesto a la Renta efectuado por aquélla; es preciso mencionar que el reparo se efectuó en razón a que la recurrente dedujo gastos y/o costos que correspondían a la otra parte del consorcio, por lo que el argumento de la no afectación económica resulta impertinente, además con relación a la solicitud de devolución del Impuesto a la Renta a favor de _____, de existir algún pago indebido y/o en exceso correspondería a esta última empresa ejercer los mecanismos legales correspondientes a tal efecto, y no a la recurrente.

Multas

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, vigente para el caso de autos, constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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



Tribunal Fiscal

N° 04898-3-2019

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 respecto a las Resoluciones de Multa N° _____, se advierte que fueron emitidas en atención a las Resoluciones de Determinación N° _____, esto es, sobre la base de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2010, por lo que teniendo en cuenta que en esta instancia se ha determinado que el reparo por modificación de coeficiente aplicable a los citados pagos a cuenta no se efectuó conforme a ley, debiendo la Administración tener en cuenta lo dispuesto en la Resolución N° 11116-4-2015 y emitir un nuevo pronunciamiento, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin que la Administración considere lo antes expuesto respecto a las aludidas multas.

Que en atención al pronunciamiento vinculado con las resoluciones de multa relacionadas a los pagos a cuenta, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los argumentos de la recurrente sobre el particular.

Que con relación a la Resolución de Multa N° _____ se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 contenida en la Resolución de Determinación N° _____ (folio 4138).

Que al respecto, teniendo en cuenta que en esta instancia se ha confirmado la apelada en el extremo de la Resolución de Determinación N° _____, referido al reparo por gastos por alquiler de equipos y otros costos de estiba, corresponde que sobre la base de los mismos argumentos se confirme la apelada en este extremo.

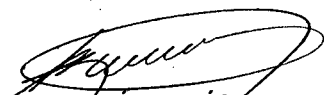
Que el informe oral se llevó a cabo el 22 de mayo de 2019 con la asistencia de los representantes de ambas partes según la Constancia del Informe Oral N° _____ (folio 4595).

Con los vocales Ramírez Mío, Barrera Vásquez y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

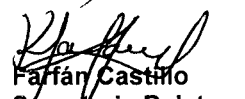
REVOCAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 20 de agosto de 2013, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° _____, y las Resoluciones de Multa N° _____, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


RAMÍREZ MÍO
VOCAL PRESIDENTE


BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL


TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL


Farián Castillo
Secretaria Relatora
BV/FC/VC/ra