



Tribunal Fiscal

N° 06855-1-2024

Que el 12 de febrero de 2018 la recurrente interpuso recurso de reclamación (foja 28018) contra los valores detallados en el cuadro precedente, el cual se resolvió mediante la resolución apelada, notificada el 26 de octubre de 2018 (foja 28203), contra la que interpuso recurso de apelación el 19 de noviembre de 2018 (foja 28342), que es materia de atención en la presente resolución.

Que como puede apreciarse, los plazos de prescripción materia de análisis se encuentran suspendidos por la tramitación del presente procedimiento contencioso tributario iniciado el 19 de noviembre de 2018, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario antes glosado, y no habiéndose declarado la nulidad de los valores impugnados; al 5 de julio de 2024, fecha en que la recurrente invocó la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de las deudas contenidas en las mencionadas resoluciones de determinación y de multa, dichos plazos no habían transcurrido; en ese sentido, corresponde declarar infundada la apelación en este extremo.

Que respecto a la invocación de la Sentencia N° 2051-2016-PA/TC, según la cual la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso administrativo es válido en tanto permita la suspensión de la prescripción sólo durante el lapso de tiempo que corresponda al plazo legal para resolver los recursos, cabe indicar que tal pronunciamiento fue emitido en un caso en particular al resolver una demanda de amparo, es decir, tomando en cuenta los hechos acontecidos en dicho caso específico, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales cuyos alcances se restringen únicamente a las partes.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

- IMPUESTO A LA RENTA EJERCICIO 2012

1. Ingresos extraordinarios recibidos de _____ por la cesión de parte de las utilidades que le correspondían del _____

Que la recurrente sostiene, con relación a los supuestos ingresos extraordinarios recibidos de que la Administración pretende gravarlos con el Impuesto a la Renta como "transferencias a título gratuito", sin embargo, corresponden a dividendos distribuidos por el _____ en porcentajes distintos a los "preestablecidos" según su participación, lo que es un acto plenamente válido y legal, toda vez que si bien se acordó que su porcentaje de participación era del 67% y que por ende los resultados, beneficios y/o pérdidas obtenidos se distribuirían de acuerdo con su participación porcentual, no existe ninguna excepción o restricción a una distribución de dividendos en una proporción distinta a su participación accionaria, lo que en efecto ocurrió el 29 de febrero y 1 de junio de 2012 en donde se le distribuyó dividendos por un porcentaje mayor al inicialmente establecido, "exceso" que debe seguir siendo calificado como dividendos, por lo que no cabe la posibilidad de que se considere como una transferencia o cesión bajo ningún título como lo efectúa la Administración.

Que señala que conforme al artículo 1207 del Código Civil, para encontrarse ante una cesión de derechos, además de haber recibido el derecho y ser titular del mismo, la cesión debió constar por escrito, situación que no ocurrió, razón por la cual la Administración incurre en grave error, lo que demuestra que está asumiendo y reinterpretando hechos que en la realidad no resultan claros, puesto que las figuras de la cesión y la transferencia tienen grandes diferencias entre sí, las cuales deben ser claramente identificadas si es que se busca determinar un mayor impuesto, siendo que no resulta factible interpretar y/o aplicar normas de supuestos distintos con la finalidad de gravar una operación con el Impuesto a la Renta de acuerdo con la Norma VIII del Código Tributario.

Que agrega que la Administración incurre en error al afirmar que los porcentajes inicialmente acordados no admitían excepción alguna, debido a que de la lectura a la constitución del consorcio se desprende que los porcentajes de participación podrían variar previo acuerdo entre las mismas consorciadas, lo que sucedió mediante los acuerdos de 29 de febrero y 1 de junio de 2012 sin que haya necesidad de modificar el contrato de consorcio en dicho extremo y dado que la distribución de los dividendos fue realizada de manera directa a los consorciados, esto es, que no hubo transferencias y/o cesiones, los importes transferidos son y mantienen su naturaleza de dividendos, no calificando bajo ningún supuesto como ingresos extraordinarios por operaciones con terceros y, por ende, no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 06855-1-2024

Que mediante escrito ampliatorio reitera sus argumentos e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10565-4-2023, 07047-4-2022 y 01969-1-2004, así como el Informe N°

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente, en su calidad de consorciado, recibió una mayor distribución de utilidades al que le correspondía según contrato de consorcio, por ende, la naturaleza de dichos ingresos adicionales constituye un ingreso o ganancia derivado de sus operaciones con terceros, debido a que la otra parte consorciada le efectuó una transferencia a título gratuito de parte del porcentaje de los dividendos que le correspondía recibir.

Que señala que si bien los acuerdos presentados por la recurrente contienen una mayor distribución a favor de ella, no se aprecia que las partes consorciadas hayan acordado la modificación del porcentaje de distribución de los resultados del consorcio, puesto que su única finalidad fue determinar montos específicos de distribución que favorecía a la recurrente con una mayor proporción en la repartición de los resultados, contraviniendo el acuerdo de constitución del consorcio que establecía el régimen y los sistemas de participación en los resultados, los que debieron ser respetados de acuerdo con el artículo 448 de la Ley General de Sociedades; por lo que concluyó que no correspondía otorgar la calidad de dividendo a los ingresos provenientes de , sino que constituiría una transferencia a título gratuito, la que sería gravada con el Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (fojas 28121 a 28132), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por "Ingresos extraordinarios recibidos de al haber cedido parte de las utilidades que le tocaba recibir del por S/6 238 980,00", sustentándose en los Requerimientos N° y , y sus resultados, señalando como base legal los artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° (fojas 27801 y 27802), la Administración señaló que del detalle de las deducciones realizadas por la recurrente en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, advirtió el concepto de "Dividendos recibidos", vinculado al concepto "CNO-Matriz" por S/175 090 940,00; sobre el cual requirió que detalle los datos de las empresas de las cuales percibió dividendos con sus respectivos importes y que acredite documentariamente el cobro de los mismos. Asimismo, debía señalar los motivos y la base legal que sustenten la deducción efectuada.

Que en los puntos 6 y 6.1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 27761 a 27763), la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, y señaló que no correspondía que recibiera el 70,50% y 83,00%³ de las utilidades del debido a que su participación en el consorcio era del 67,00%, por lo que observó la diferencia entre ambos porcentajes ascendente a S/6 238 979,91, calificándolo como un ingreso adicional proveniente de una cesión que le hizo la empresa como socio minoritario del consorcio, sobre el cual se debió gravar con el Impuesto a la Renta por ser ingresos derivados de operaciones con terceros, al amparo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 3.1 del punto 3 del Requerimiento N° (fojas 17300 a 17301), la Administración cita lo señalado en los puntos 6 y 6.1 al Resultado del Requerimiento N° y señaló que el importe de S/6 238 979,91 cedido por , que tiene representación minoritaria en el , representa ganancias o ingresos a favor de la recurrente que son gravables con el Impuesto a la Renta, pues son ingresos derivados de operaciones con terceros.

Que en respuesta, mediante escrito de 23 de octubre de 2017 (fojas 17082 a 17084), la recurrente señaló que el importe observado se trata de una distribución de utilidades no proporcional acordada por las partes del , no configurándose una cesión de dividendos como alega la Administración, correspondiendo a esta última que demuestre que ocurrió dicho hecho, debido a que tal situación no se desprende de los medios probatorios presentados.

³ Explica que la conformación del (la recurrente) en 67,00%; y (ii) fue fijada de la siguiente manera: (i) Constructora en 33,00%.



Tribunal Fiscal

N° 06855-1-2024

Que en el numeral 3.1 del punto 3 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 17164 a 17167), la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente y señaló que aquella recibió dividendos del año 2011 correspondientes al 70,50% y 83,00% respectivamente, sin haber aumentado su porcentaje de participación en el que era de 67,00%; siendo que las actas de distribución de resultados presentadas no acreditan que el mayor importe entregado se trate de distribución de dividendos en forma desproporcional, toda vez que no acreditó mediante adendas la modificación de porcentajes de participación señalados en el contrato, ni acreditó documentariamente los motivos por los cuales recibió mayores utilidades a las establecidas en el contrato; en ese sentido, reiteró que el importe de S/6 238 979,91 cedido por la empresa, que tiene representación minoritaria en el representa ganancias o ingresos a favor de la recurrente que son gravables con el Impuesto a la Renta, toda vez que son ingresos derivados de operaciones con terceros, que deben ser incluidos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 bajo la teoría del flujo de riqueza.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (foja 2750), la Administración comunicó a la recurrente la observación denominada "Ingresos extraordinarios obtenidos de quien le cedió parte de su utilidad que le correspondía en el " por S/6 238 980,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 1 de diciembre de 2017 (fojas 2679 a 2695), la recurrente señaló, entre otros, que en el ámbito tributario no existe disposición que señale que la repartición no proporcional de dividendos deba ser considerado como un ingreso extraordinario para la entidad beneficiaria, debido a que no es resultado de una actividad accidental, no es un ingreso eventual, ni resulta de una transferencia a título gratuito, por el contrario, tiene una naturaleza clara y definida de dividendo, dado que se origina en el resultado obtenido por el Consorcio el cual es distribuido entre los consorciados en función a lo acordado por éstos.

Que sin perjuicio de ello, anota que las normas contenidas en la Ley General de Sociedades, abren la posibilidad de efectuar acuerdos que conlleven a un reparto distinto de las utilidades, sin que ello desnaturalice dichos actos calificándolos de cesiones, donaciones o liberalidades; en consecuencia, el hecho que exista la posibilidad de pactar una distribución en base a una proporción distinta, no puede conllevar a concluir que nos encontremos ante una cesión o liberalidad, más aún cuando

nunca fue titular de esas utilidades, puesto que siempre fueron del consorcio y solamente se convirtieron en dividendos cuando fueron distribuidos a los consorciados, por lo tanto, no podría hablarse de una cesión, liberalidad o donación, debido a que dicha empresa no disponía de esas utilidades y que más bien a través de los acuerdos de distribución únicamente se programó una nueva proporción a ser aplicable, siendo que dicha distribución sería realizada por el consorcio en los porcentajes acordados; así, concluye que los dividendos repartidos en forma no proporcional mantienen su naturaleza, por lo que no deben formar parte de los resultados del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que en el punto 2 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2735 a 2746/vuelta), la Administración dio cuenta de los descargos y señaló que los sistemas de participación en los resultados de los consorcios están regulados en el artículo 448 de la Ley General de Sociedades y ratifica su posición en el sentido que no acepta que los ingresos adicionales, constituidos por la diferencia entre los dividendos determinados en base a la participación de los consorciados del y el nuevo porcentaje según acuerdos de distribución de 29 de febrero y 1 de junio de 2012, constituyan dividendos, representando un mayor ingreso de naturaleza extraordinaria y que debe incluirse en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012; por ello, mantiene la observación de S/6 238 980,00 al calificar dicho importe como un ingreso extraordinario y no como dividendos.

Que conforme con el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, 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. El artículo 445 de la anotada ley prevé que el contrato de consorcio es el contrato por el cual 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. Asimismo, el artículo 448 señala que el contrato



Tribunal Fiscal

N° 06855-1-2024

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 conforme se indica en las Resoluciones N° 06093-1-2016 y 09436-2-2023, entre otras, 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 exista *affectio societatis*; dicha característica ha sido recogida por la Ley General de Sociedad, la cual dispone que este contrato no implica 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 por otro lado, en el ámbito tributario, el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Por su parte, el artículo 3 dispone que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que conforme con el primer párrafo del artículo 14 de la referida ley, son contribuyentes del Impuesto a la Renta, entre otros, las personas jurídicas. La misma norma indica en su inciso k) que, para los efectos de esta ley, se considerarán personas jurídicas a las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Que el tercer párrafo del artículo 65 de la citada ley señala que las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes.

Que de lo expuesto se aprecia que, en virtud de la autonomía del Derecho Tributario, para efecto de la Ley del Impuesto a la Renta, el contrato de consorcio que lleva contabilidad independiente es una persona jurídica, a pesar de que su regulación común, prevista en la Ley General de Sociedades, dispone que este no implica la creación de una persona jurídica distinta.

Que por su parte, de conformidad con el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la citada ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares o personas que las integren, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.

Que el tercer párrafo del artículo 24-B de la citada ley señala que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no las computarán para la determinación de su renta imponible.

Que estando a los considerandos precedentes, dado que se otorga a los consorciados el derecho a participar en las utilidades o resultados del negocio objeto del contrato de consorcio, lo que se recibe como participación en las utilidades o resultados del negocio emprendido, constituye, para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, "dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades", según el inciso a) del artículo 24-A de la citada ley; asimismo, al calificar el contrato de consorcio que lleva contabilidad independiente como una persona jurídica para efectos del Impuesto a la Renta, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que reciben las personas jurídicas no se computará para la determinación de su renta imponible, según señala el tercer párrafo del artículo 24-B de la referida ley.

Que obra en autos el Testimonio del Contrato de Constitución del

(fojas 27674 a



Tribunal Fiscal

N° 06855-1-2024

27689), que celebraron (recurrente) con una participación del 67,00% y la empresa con una participación del 33,00%, conforme se detalla en Cláusula Sexta del referido contrato.

Que asimismo, se aprecia que las partes consorciadas acordaron que el consorcio tendrá y llevará su contabilidad de manera independiente a la de las partes que lo conforman y que, en función de ello, el consorcio contará con RUC y emitirá los comprobantes de pago que correspondan. En consecuencia, de conformidad con el inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos tributarios, el califica como persona jurídica, lo cual no es materia de controversia.

Que la Administración reparó S/6 238 979,91 que le entregó el , al considerar que no constituía dividendo sino que fue calificado como un ingreso extraordinario sobre el que correspondía el pago del Impuesto a la Renta; siendo el importe reparado producto de la diferencia entre la participación con la que contaba la recurrente según sus aportes al consorcio (67,00%) y aquella pactada en los acuerdos de distribución de resultados del de 29 de febrero y 1 de junio de 2012 (70,50% y 83,00%), en la consideración que esta debía constar en su contrato de consorcio, para lo cual dicho contrato debía ser modificado en el extremo referido al porcentaje de participación de los consorciados.

Que sin embargo, conforme a las normas y criterios jurisprudenciales previamente expuestos, al calificar el como persona jurídica para efectos del Impuesto a la Renta, la participación en las utilidades o resultados del negocio emprendido que recibió constituye "dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades", según dispone el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, de acuerdo al tercer párrafo del artículo 24-B de la citada Ley, dichos montos no se deben computar para la determinación de su renta imponible.

Que cabe indicar que la naturaleza de "dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades" viene dada por norma tributaria expresa, como es el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud de la autonomía del Derecho Tributario, lo que es independiente de su calificación por las normas correspondientes, en este caso, la Ley General de Sociedades, en tal sentido, los supuesto que la norma tributaria califica como "dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades", no necesariamente coinciden con el tratamiento previsto por la Ley General de Sociedades⁴.

Que cabe precisar que para que el referido desembolso tenga esa naturaleza, no es requisito modificar el acuerdo de consorcio, pues las normas tributarias no han establecido tal requisito, debiendo reiterarse que según el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a las utilidades que los Consorcios entregan a sus participantes.

Que en ese sentido, no correspondía que la Administración desconociera la naturaleza de "dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades" para efectos tributarios del importe que provenía de las utilidades del y que se entregó a la recurrente, en la parte que excedieron a la distribución de utilidades de acuerdo con su participación en dicho consorcio, debido a que la recurrente no cumplió con modificar su contrato de consorcio, a fin de repartir dividendos en proporciones distintas a la titularidad de acciones, pues las normas antes glosadas no han establecido que para efectos tributarios dichos hechos constituyan supuestos para la configuración de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, siendo pertinente señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen.

Que en tal sentido, al calificar los montos observados como "dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades" para efectos tributarios, el reparo efectuado por la Administración no se encuentra ajustado a derecho, por lo que procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos señalados por la recurrente.

⁴ Criterio similar establecido en las Resoluciones N° 01173-9-2022 y 08764-1-2022, entre otras..