



Ministerio de
Economía
y Finanzas

GONZALEZ PONCE Manuel Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/05/2025 15:18:39
Motivo: En señal de conformidad



Tribunal Fiscal

N° 04315-4-2025

EXPEDIENTE N° : 7297-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 13 de mayo de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 18 de agosto 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 formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 y la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos se tiene que mediante Carta N° y Requerimiento N° de fojas 5359, 5360 y 5374, la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, como consecuencia del cual se emitieron los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° , por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, al efectuar el reparo a la renta neta imponible del citado tributo y periodo por el concepto de "Costo/Gasto al determinar que no acreditó la efectiva recepción de los bienes adquiridos y/o la efectiva realización de los servicios prestados por sus proveedores y que sea para beneficio del recurrente; o causalidad y/o el devengo de la operación y el uso de medios de pago" por SI 24 407 856,00, de fojas 5511 y 5512.
- Resolución de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de foja 5518.
- Resoluciones de Determinación N° a , por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, por reparos a la (i) Base imponible de enero a diciembre de 2013 por "Ingresos no declarados", y al (ii) Coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2013, de fojas 5485 a 5491 y 5504 a 5510.
- Resoluciones de Determinación N° , por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 por el reparo por concepto de "Costo/Gasto no sustentados documentariamente, no fehacientes", de fojas 5492 a 5503.
- Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, agosto, setiembre, noviembre y diciembre de 2013, de fojas 5513 a 5517.

Que en ese sentido, es materia de controversia establecer si los valores antes mencionados fueron emitidos conforme a ley, debiendo previamente emitirse pronunciamiento sobre las nulidades invocadas por el recurrente.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FLORES TALAVERA Ada
Maria Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/05/2025 14:34:59
Motivo: Soy el autor del documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

IZAGUIRRE
LLAMPAJI
Rossana FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/05/2025
14:35:37
Motivo: Soy el autor del documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

SANCHEZ GOMEZ Silvana
Ofelia FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/05/2025 14:36:48
Motivo: Soy el autor del documento



Tribunal Fiscal

N° 04315-4-2025

A. NULIDAD

Que el recurrente sostiene que si bien el Consorcio Tren Eléctrico (CTEL) era un consorcio con contabilidad independiente, este se encontraba extinguido desde el 24 de junio de 2015, esto es, antes del inicio del procedimiento de fiscalización, por lo que carecía de personería jurídica y no podía ser objeto de procedimientos practicados por la Administración; que la relación jurídico tributaria debe contar cuando menos con dos partes, y en este caso, sólo existía el acreedor tributario; que el procedimiento de fiscalización, emisión de valores y todo lo actuado durante el procedimiento tributario fueron emitidos a un contribuyente inexistente y sin capacidad tributaria, lo que acarrea un defecto insubsanable que generó su nulidad; y cita lo señalado en los artículos 14 y 15 de la Ley del Impuesto a la Renta, los artículos 21 y 109 del Código Tributario, Informes de SUNAT N° y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10700-9-2012 y 01367-3-2015¹.

Que la Administración, mediante escrito presentado el 18 de diciembre de 2024, de fojas 5700 a 5707, señala que el argumento presentado por la recurrente en que invoca la nulidad del procedimiento de fiscalización y de la resolución apelada, por haberse iniciado el procedimiento de fiscalización, cuando su RUC se encontraba en estado "de baja", no fue invocado durante dicho procedimiento, ni en instancia de reclamación, por lo que este Tribunal no debe analizar ni emitir pronunciamiento al respecto, y cita jurisprudencia del Poder Judicial.

Que previamente, cabe indicar que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 110 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF², los deudores tributarios pueden plantear la nulidad de los actos a través del procedimiento contencioso tributario, siendo competente esta Tribunal para emitir pronunciamiento, como lo ha establecido este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 07241-1-2013; asimismo, es del caso señalar que conforme con el artículo 129 del referido código, dentro del procedimiento contencioso, este Tribunal decidirá no solo sobre las cuestiones planteadas por los interesados, sino sobre todas las cuestiones que suscite el expediente, por lo que esta instancia tiene la capacidad, de acuerdo a ley, de pronunciarse a pedido de parte y de oficio³, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03307-3-2024; por lo que procede evaluar la nulidad invocada.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los contratos asociativos son aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Agrega dicho artículo que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el registro.

Que el artículo 445 de la citada ley, establece que el contrato de consorcio es aquel 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; que corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido; y que al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.

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 exista *affectio societatis*. Dicha característica ha sido recogida por la ley, 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.

¹ Similares argumentos fueron esbozados en su escrito de alegatos, de foja 5720.

² El cual señala que la Administración Tributaria, en cualquier estado del procedimiento administrativo, podrá declarar de oficio la nulidad de los actos que haya dictado o de su notificación, en los casos que corresponda, con arreglo a este código, siempre que sobre ellos no hubiere recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial; asimismo, los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el procedimiento contencioso tributario.

³ Salvo en los casos en los que las normas establecen que solo procede pronunciarse a pedido de parte como por ejemplo lo señala el artículo 47 del Código Tributario respecto de la prescripción.



Tribunal Fiscal

N° 04315-4-2025

Que por su parte, el artículo 21 del referido Código Tributario, establece que tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Que el inciso k) y último párrafo del artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que son contribuyentes del impuesto las personas jurídicas, considerándose como tales, entre otros, a los consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Que el artículo 15 de la aludida ley dispone que las personas jurídicas seguirán siendo sujetos del impuesto hasta el momento en que se extingan.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 5 del Reglamento de la citada ley, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que los contribuyentes del impuesto a que se refiere el artículo 14 de la ley, en caso se encuentren domiciliados en el país, deben tributar por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera.

Que cabe indicar que en la Resolución N° 12591-5-2012 este Tribunal estableció como criterio de observancia obligatoria que: *"Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no cuentan con capacidad para ser parte en procedimientos administrativos tributarios que no están relacionados con obligaciones respecto de las que se les considera deudores tributarios"*.

Que en los considerandos de la citada resolución, este Tribunal señaló que: *"En el caso de los contratos de consorcio, al carecer de personería jurídica propia, como regla general, carecen de la aptitud potencial de ser titulares de derechos y obligaciones, salvo que alguna ley se los asigne de manera específica, tal como lo hacen la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas en el caso que lleven contabilidad independiente a la de sus partes contratantes"*.

Que los artículos 61 y 62 del citado Código Tributario, disponen que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa; que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar; y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el artículo 62 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, señala que se consideran administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto, quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos, y aquellos que, sin haber iniciado el procedimiento, posean derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión a adoptarse.

Que conforme se observa del
2009 entre
empresas constituyeron el consorcio denominado "Consortio Tren Eléctrico Lima" en virtud de la Licitación Pública N°
y para la ejecución de la Obra: "Ejecución de las Obras Civiles y Electromecánicas del Sistema Eléctrico de Transporte Masivo de Lima y Callao Línea 1: Tramo Villa el Salvador – Avenida Grau", siendo que dicho contrato llevaría contabilidad de manera independiente a las de las partes que la conformaban, contaría con un número de RUC y emitiría los comprobantes de pago que le correspondan.

celebrado el 16 de diciembre de
de fojas 1 a 8, dichas



Tribunal Fiscal

N° 04315-4-2025

Que de acuerdo con la Cláusula Sexta del citado contrato, del Perú sería la empresa líder del consorcio y su representante para todos los efectos del contrato, ante la entidad licitante o contratante y ante cualquier otra autoridad y terceros en general sea judicial administrativa o de otra naturaleza.

Que mediante el Acuerdo de distribución de resultados y liquidación de consorcio de 17 de junio de 2015, de foja 5614, las partes acordaron que al haberse cumplido con el objeto del consorcio se dispuso su liquidación y distribución de resultados, estableciendo obligaciones y responsabilidades para sus miembros que pudieran generarse a partir de la liquidación del contrato. Asimismo, obra a foja 5566, el Comprobante de Información Registrada del contribuyente Consorcio Tren Eléctrico, en el que se consigna que el aludido contrato de consorcio inició operaciones el 10 de diciembre de 2009 y declaró su baja el 24 de junio de 2015.

Que de la Carta N° y Requerimiento N° de fojas 5359, 5360 y 5374, se verifica que el 20 de diciembre de 2018, la Administración inició un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta, respecto de las operaciones realizadas por el contrato de consorcio Tren Eléctrico en el ejercicio 2013.

Que conforme con las normas antes glosadas, el contrato de consorcio es un tipo de contrato asociativo que no implica la creación de una persona jurídica distinta y separada de las contratantes, pues constituye un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de este, así como los derechos que corresponden a cada una de las partes con el propósito de obtener un beneficio económico; siendo que, en virtud a la autonomía del derecho tributario, la Ley del Impuesto a la Renta les atribuye capacidad tributaria para efecto de dicho impuesto, titular de derechos y obligaciones tributarias teniendo la calidad de persona jurídica, para efectos tributarios, en el supuesto de llevar contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, como es el caso del recurrente.

Que en ese sentido, al contar con capacidad tributaria en virtud de la citada ley, le correspondía la obligación de determinar y declarar sus obligaciones del Impuesto a la Renta, la que se encontraba sujeta a verificación y/o fiscalización de la Administración; por tanto, resultaba arreglado a ley que esta última, en ejercicio de tales facultades, verificase el cumplimiento de la correcta determinación de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, ejercicio respecto del cual el recurrente generó obligaciones tributarias como contribuyente, siendo que el hecho que el citado consorcio hubiese culminado el objeto de su contrato y liquidado sus resultados en el ejercicio 2015, no representaba una imposibilidad para ser sujeto de fiscalización o determinación por un ejercicio respecto del cual generó obligaciones tributarias, siendo pertinente indicar que, a diferencia de las personas jurídicas reguladas por el derecho privado, el consorcio no constituye una persona jurídica independiente a la de sus partes, sujeta a la extinción de su personalidad jurídica, como pretende sostener, sino que al tratarse de un contrato asociativo, el cumplimiento del objeto de su contrato implicaría únicamente que no se le atribuyan derechos ni obligaciones tributarias por periodos posteriores a su conclusión.

Que es del caso indicar que, según se observa de los escritos presentados en respuesta a los Requerimientos N° recurso de reclamación y recurso de apelación, de fojas 168 a 171, 674 a 682, 763 a 772, 842 a 857, 5329, 5330, 5338, 5339, 5345, 5346, 5455 a 5482 y 5621 a 5645, el recurrente⁴ hizo uso de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo, teniendo acceso a la notificación de lo actuado en el expediente, a refutar las observaciones comunicadas por la Administración, a exponer argumentos y presentar alegatos, a ofrecer y producir pruebas, a solicitar el uso de la palabra y a impugnar las decisiones que los afectaron, no verificándose que en el caso de autos, se hubiera producido alguna vulneración al citado derecho o al procedimiento legalmente establecido.

Que de otro lado, se aprecia de los Requerimientos N° y sus resultados, Resoluciones de Determinación N° Resoluciones de Multa N°

⁴

actuó en representación del contrato de consorcio.



Tribunal Fiscal

N° 04315-4-2025

resolución apelada, de fojas 5066 a 5320, 5485 a 5518 y 5568 a 5609, que dichos actos han sido emitidos por auditores, supervisores, jefes de división de auditoría o intendentes de la Administración, esto es, los órganos competentes para la emisión de tales actos administrativos; además, no se verifica que se hubieran impuesto infracciones o sanciones administrativas no previstas en la ley o que se hubieran generado actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo que sean contrarios al ordenamiento jurídico.

Que estando a lo antes expuesto y contrariamente a lo alegado por el recurrente no se advierte que se hubiera producido alguno de los supuestos de nulidad contenidos en el artículo 109 del Código Tributario en este extremo, no resultando amparables tales alegatos.

Que respecto a lo mencionado por el recurrente en el sentido que la relación jurídico-tributaria debe contar cuando menos con dos partes, y en este caso, sólo existía el acreedor tributario; resulta necesario señalar que, conforme a lo antes expuesto, en el presente caso la relación jurídica tributaria si contaba con ambas partes, por lo que no resulta amparable dicho argumento.

Que con relación a los informes de SUNAT N° invocados por el recurrente, cabe mencionar -en primer lugar- que estos no resultan vinculantes para este Tribunal, sin perjuicio de lo cual se tiene que no son aplicables al presente caso, toda vez que tratan sobre la extinción de sociedades al amparo de lo previsto en la Ley General de Sociedades o empresas inscritas en Registros Públicos y extinguidas, supuestos distintos a los que son materia de análisis conforme se ha expuesto.

Que respecto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10700-9-2012 y 01367-3-2015, invocadas por el recurrente, corresponde indicar que estas tratan casos de extinciones de sociedades anónimas constituidas en base a lo dispuesto por la Ley General de Sociedades, por declaración de quiebra, supuestos distintos a los que son materia de grado.

B. IMPUESTO A LA RENTA

1. Resolución de Determinación N°

Que el recurrente sostiene que no se ha tomado en consideración la totalidad de los medios probatorios proporcionados en el procedimiento de fiscalización, bajo la justificación que estos no permiten asociar en forma fehaciente la efectiva recepción de los bienes adquiridos y/o la realización de los servicios prestados por sus proveedores; describiendo la documentación presentada por los proveedores observados.

Que anota que la Administración desestimó los medios probatorios aportados sin considerar que estas demuestran la efectiva realización de los servicios, habiéndose limitado a exponer de manera general la documentación presentada y no realizar un análisis del contenido de estos; no resultando razonable que la Administración considere que determinados documentos pueden acreditar que los servicios fueron recibidos en forma satisfactoria, debido a que no existe norma que señale los medios de prueba idóneos y razonables para acreditar la deducción de los gastos. Asimismo, precisa que si no contrataba a los proveedores por las operaciones observadas no hubiese sido posible ejecutar las "Obras Civiles y Electromecánicas de la Línea 1 del Metro de Lima y Callao".

Que aduce que el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración no puede ser arbitrario, debiendo realizarse sin vulnerar garantías o derechos de los contribuyentes y exigiendo lo razonable y previsto legamente; por lo que la Administración al desacreditar los medios probatorios exhibidos sin sustento, vulnera su derecho de defensa, omitiendo valorar debidamente los medios probatorios exhibidos, lo que acarrea la nulidad de la Resolución de Determinación N° invocando la Casación N° 3956-2016.

Que en cuanto al reparo asociado al principio de causalidad en las distribuciones de utilidades complementarias, refiere que estas se entregaron a título de liberalidad al personal que ocupaba cargos gerenciales y al director del proyecto. Al respecto explica que el director de proyecto era el único en su