



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
DIAZ TENORIO Diego Arturo
FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/06/2021 10:14:15
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 05320-9-2021

EXPEDIENTE N° : 7349-2020
INTERESADO : ██████████
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de junio de 2021

VISTA la apelación interpuesta por ██████████, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° ██████████, contra la Resolución de Intendencia N° ██████████ de 12 de junio 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 la Resolución de Determinación N° ██████████, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, y la Resolución de Multa N° ██████████, emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente, con relación al reparo por la deducción por concepto de gastos de financiamiento, sostiene que un gasto preoperativo se configura cuando las empresas inician sus actividades económicas, o cuando ya se encuentran operando en el mercado y deciden emprender un nuevo proyecto o nuevas actividades, y realizan inversiones previas, es decir, gastos necesarios para que este nuevo proyecto o actividad se lleve a cabo; en ese sentido, precisa que en su caso los desembolsos observados comprenden el costo en general de la etapa operativa de su negocio inmobiliario, y no se refieren a una etapa preoperativa, ni mucho menos a una expansión de sus operaciones. Asimismo, explica que en la industria denominada “desarrolladores inmobiliarios” de viviendas, la etapa operativa se inicia con la producción de las unidades inmobiliarias y culmina con la venta o realización de dichas unidades, y no como señala erradamente la Administración que iniciaría con la venta de los inmuebles, sin que pueda entenderse que la producción y/o desarrollo de las referidas unidades corresponde a una etapa preoperativa que suponga activar los desembolsos asociados, como serían los intereses por financiamiento, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que corresponde la aplicación del inciso a) del referido artículo.

Que agrega que en el hipotético caso que sea de aplicación el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, tampoco es correcto lo señalado por la Administración en el Informe N° ██████████, puesto que inició sus actividades con la producción de las unidades inmobiliarias y no con la venta de estas, además que realiza su actividad económica desde hace varios años, por lo que no puede calificarse a los egresos observados como preoperativos, ni tampoco puede afirmarse que se trata de un supuesto de expansión de actividades, pues no ha cambiado la línea de su negocio y su objeto social es el mismo. Finalmente, invoca el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3942-5-2010, sobre lo que debe entenderse como expansión de actividades económicas vinculada con una nueva línea de negocio, lo que no ocurre en su caso.

Que respecto al reparo por gasto no deducible vinculado con un contrato de asociación en participación, afirma que como asociante del aludido contrato cumplió con sustentar la deducción de la participación del asociado en los resultados del negocio, y en todo caso, el sustento de tal deducción lo configura el propio contrato, al tratarse de una atribución de utilidades, por ende el reparo efectuado no se ajusta ley, y al respecto invoca el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03945-2-2018 y lo establecido por la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de un procedimiento de fiscalización definitiva efectuado a la recurrente sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, realizó reparos a la determinación del aludido tributo y ejercicio, por gastos de financiamiento no deducibles al considerar que se tratan de gastos



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
QUEUNA DIAZ Raul Nicolas
FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/06/2021 09:41:24
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel
FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/06/2021 09:56:52
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
BARRERA VASQUEZ Sarita
Emperatriz FAU
20131370645 soft
Fecha: 21/06/2021 10:06:10
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 05320-9-2021

preoperativos por expansión de actividades que están referidos a proyectos inmobiliarios que no habían iniciado su producción o explotación en el referido ejercicio al encontrarse en construcción, y por gastos no deducibles por concepto de participación en el resultado del negocio a favor del asociado, en virtud del contrato de asociación en participación. Asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de autos se tiene que mediante la Carta de Presentación N° [REDACTED] y el Requerimiento N° [REDACTED] (folios 692, 693, 700 y 701), se inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, como consecuencia del cual la Administración emitió la Resolución de Determinación N° [REDACTED] y la Resolución de Multa N° [REDACTED], giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada con el mencionado tributo y ejercicio (folios 725, 726 y 754 a 759).

Que, en ese sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los referidos valores se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N° [REDACTED]

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, advirtiéndose de su Anexo N° 02 que se modificó la renta imponible declarada por la recurrente en atención a los siguientes reparos: (i) gastos de financiamiento no deducibles en el ejercicio 2016 al considerarse que son gastos preoperativos por expansión de actividades referidos a proyectos inmobiliarios que no habían iniciado su producción o explotación en tal ejercicio, y (ii) gasto no deducible por concepto de participación en el resultado del negocio a favor del asociado, en virtud del contrato de asociación en participación (folio 757).

Gastos preoperativos no deducibles en el ejercicio 2016

Que del punto 1 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó la deducción vía declaración jurada por concepto de gastos de financiamiento de los Proyectos "[REDACTED]" y "[REDACTED]", por el importe total de S/ 671 395,00, al considerar que se trataban de gastos preoperativos por expansión de actividades referidos a proyectos que no habían iniciado su producción o explotación en el ejercicio 2016, consignando como base legal el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21 de su reglamento (folio 757).

Que al respecto, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° [REDACTED] (folios 624 y 625/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la deducción vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, del importe ascendente a S/ 671 394,82, contabilizado como productos en proceso, originado en la Cuenta "[REDACTED]" - Intereses y gastos de pagarés, referidos al financiamiento de los Proyectos "[REDACTED]" y "[REDACTED]", proyectos respecto de los cuales no se habría iniciado la producción o explotación en el mencionado ejercicio, habiéndose transcrito el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

Que en respuesta a lo solicitado en el referido requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 606 y 607), en el cual señaló que tratándose de gastos preoperativos, lo determinante para aplicar lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, era que la empresa inicie la producción o explotación de sus actividades por las que se incurra en tales gastos. Asimismo, indicó que, tratándose de empresas que realizan la contratación y ejecución de obras de construcción civil como actividades mobiliarias, no existe en las normas del Impuesto a la Renta ni el Código Civil una definición de "fecha de inicio de producción (o construcción) de una obra", por lo que a efectos de determinar la fecha en que se inició la etapa productiva y/o de explotación, se debería evaluar cada caso concreto, atendiendo a la documentación o actos que demuestren aquello. Agregó que los desembolsos de financiamiento observados, en su caso, comprendían el costo en general, ya que no hacen referencia a un escenario o etapa preoperativa, sino a la etapa operativa del proyecto, pues el crédito (préstamo) obtenido sirvió para financiar este, el cual inició con la adquisición del terreno. Además, mencionó que, en la industria de la construcción y venta de viviendas, la etapa operativa se inicia con la adquisición del terreno y culmina con la realización de las unidades inmobiliarias vendidas, por lo que los intereses de financiamiento no califican como gastos preoperativos, de



Tribunal Fiscal

Nº 05320-9-2021

acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, e invocó el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00591-4-2008.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº [REDACTED] (folios 611 a 614), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, precisando que aquella había deducido el importe de S/ 671 394,82, correspondiente al financiamiento de los Proyectos "[REDACTED]" y "[REDACTED]", contabilizado en la Cuenta [REDACTED] – Intereses y gastos de pagarés, siendo que la recurrente se dedicaba a construir proyectos inmobiliarios de departamentos (casa-habitación), y posterior venta de las unidades inmobiliarias. Agregó que del punto 5 del informe de 5 de setiembre de 2016, presentado por el Gerente Inmobiliario y Gerente de Proyecto de la recurrente, se apreciaba que los Proyectos "[REDACTED]" y "[REDACTED]" habían alcanzado un avance real de su construcción en promedio de 30,72% y 67,90%, respectivamente, a dicha fecha (5 de setiembre de 2016).

Que la Administración también hizo referencia al Informe Nº [REDACTED], según el cual los gastos de venta y administrativos vinculados con la ejecución de uno de los proyectos cuya construcción aún no ha sido terminada, califican como gastos preoperativos por expansión de actividades.

Que en ese sentido, la Administración concluyó que los desembolsos de financiamiento realizados por la recurrente vinculados a los nuevos Proyectos "[REDACTED]" y "[REDACTED]", se trataban de erogaciones realizadas por concepto de gastos preoperativos originados por la expansión de sus actividades inmobiliarias, y dado que dichos proyectos solo habían alcanzado un avance en promedio de 30,72% y 67,90%, respectivamente, en el ejercicio 2016, no se acreditó el inicio de la producción o explotación de tales proyectos en dicho ejercicio, por lo que no procedía su deducción en el ejercicio fiscalizado, y en consecuencia, procedió a observar la suma de S/ 671 394,82.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº [REDACTED] (folios 592 y 593), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones a la observación efectuada en el punto 2 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº [REDACTED], a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 578 a 580), en el cual reiteró los argumentos expuestos en respuesta al punto 2 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº [REDACTED], esto es, que no correspondía la aplicación del inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y tampoco resultaba arreglado a ley que la Administración sustente su posición en el Informe Nº [REDACTED], toda vez que no se dedica a lanzar nuevos productos, sino que desde hace varios años se dedica al desarrollo inmobiliario de viviendas multifamiliares.

Que en el Anexo Nº 2 al Resultado del Requerimiento Nº [REDACTED] (folios 584 a 587/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, no obstante, mantuvo la observación efectuada por el importe de S/ 671 394,82, al considerar que se trataban de gastos preoperativos por expansión de actividades, tomando en cuenta que no se inició la producción o explotación de los Proyectos "[REDACTED]" y "[REDACTED]", pues la construcción de dichos proyectos no se había terminado, y por tanto, no correspondía la deducción de tal monto en el ejercicio fiscalizado.

Que en tal sentido, es materia de controversia determinar si se encuentra arreglado a ley el reparo efectuado a la deducción por concepto de gastos de financiamiento relacionados con proyectos que estaban reconocidos como productos en proceso en el ejercicio 2016, para lo cual corresponde determinar si estos califican como gastos preoperativos por expansión de actividades, como sostiene la Administración.

Que al respecto, el inciso g) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, dispone que los gastos de organización, preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 21 del reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, señala que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la ley se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, siendo que una vez fijado el plazo de



Tribunal Fiscal

N° 05320-9-2021

amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años. Los intereses devengados durante el periodo preoperativo comprenden tanto a los del período inicial como a los del periodo de expansión de las operaciones de la empresa.

Que en cuanto a los términos contenidos en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se tienen: (i) gastos de organización; (ii) preoperativos iniciales; y (iii) preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa; los cuales se caracterizan por tratarse de gastos diferidos.

Que con relación a los "gastos diferidos", conforme a la definición que es recogida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03204-2-2004 se aprecia que estos "*representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente periodo futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así, los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros*". En resumen, de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05349-3-2005, los gastos diferidos "*son aquellos que representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, con el fin de que contribuyan a la generación de ingresos o reducción de costos*".

Que en cuanto a la expresión "gastos preoperativos originados por la expansión de actividades de la empresa" este Tribunal mediante la Resolución N° 11969-3-2014 ha señalado que una empresa en funcionamiento (empresa en marcha) puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperativa, y que esto sucede cuando decide llevar a cabo el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a las ya existentes¹. En este caso, el concepto "gastos preoperativos" también es aplicable a las empresas en marcha, surgiendo los denominados "gastos preoperativos por expansión de actividades".

Que en esa línea, en la Resolución N° 07488-3-2018, este Tribunal, ha establecido que constituyen gastos preoperativos por expansión de actividades, aquellos incurridos por las empresas en funcionamiento (empresa en marcha) que están orientados al planeamiento, implementación, desarrollo y/o ejecución de actividades y/o emprendimientos económicos nuevos, diferentes, de distinta naturaleza y características², o incurridos para la explotación de una nueva unidad de producción distinta a las ya existentes, con el objeto de lograr una nueva línea de negocio, producto o servicio.

Que en el mismo sentido, este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 04971-1-2006, que el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de la empresa, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

Que asimismo, en la Resolución N° 05917-3-2019, en un caso relacionado a un contribuyente cuyo giro de negocio es la construcción así como la venta de inmuebles, en el que la Administración reparó ciertos gastos de venta y administrativos vinculados con la ejecución de uno de sus proyectos cuya construcción aún no había sido terminada, al considerarlos como gastos preoperativos por expansión de actividades, este Tribunal levantó dicho reparo, al considerar que: "*no resulta acertado afirmar que en el presente caso dichos desembolsos corresponden a gastos preoperativos por expansión de actividades bajo el argumento que el Proyecto Lince implica ocupar un espacio mayor para desarrollar las actividades, puesto que dicho proyecto no comprende el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a la ya existente; siendo además que no se aprecia de autos que la Administración hubiese efectuado las comprobaciones necesarias que permitieran establecer que tales erogaciones califiquen como gastos preoperativos por expansión*".

Que en el presente caso, de acuerdo con la información consignada en la Ficha RUC de la recurrente (folios 828 y 829), el Resumen Estadístico de Fiscalización (folios 709 a 712), y el Informe de Auditoría (folios 702 a

¹ El subrayado es nuestro.

² Idem nota al pie anterior.



Tribunal Fiscal

Nº 05320-9-2021

706), aquella inició sus actividades el 19 de mayo de 1964, siendo su actividad económica principal la actividad inmobiliaria realizada con bienes propios o arrendados, y las actividades secundarias las de arquitectura, ingeniería y construcción. Asimismo, en el escrito presentado por la recurrente durante la fiscalización, señaló que su objeto es el desarrollo inmobiliario de viviendas multifamiliares (folio 579). En el mismo sentido, la propia Administración ha dejado establecido en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [REDACTED], que la recurrente se dedica a la construcción de proyectos inmobiliarios de departamentos (casa – habitación) y venta de unidades inmobiliarias (folio 613/vuelta).

Que de lo señalado se desprende que el giro del negocio de la recurrente es la construcción, así como la venta de inmuebles, por lo que en el marco de su actividad incurrió en gastos de financiamiento para el desarrollo de su actividad económica vinculados con los Proyectos "[REDACTED]" y "[REDACTED]", los cuales estaban en proceso de construcción durante el ejercicio 2016, por los que pagó intereses conforme se advierte de autos (folios 285 a 288), por el importe de S/ 671 394,82, materia del presente reparo.

Que en virtud a las normas citadas en los considerandos precedentes y de acuerdo con la jurisprudencia reseñada, no resulta acertado afirmar que en el presente caso dichos desembolsos corresponden a gastos preoperativos por expansión de actividades bajo el argumento que los Proyectos "[REDACTED]" y "[REDACTED]", solo habían alcanzado un avance en promedio de 30,72% y 67,90% de su construcción, respectivamente, en el ejercicio fiscalizado, por lo que no se habría iniciado la producción o explotación de dichos proyectos, puesto que estos no comprenden el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a la ya existente realizada por la recurrente, que como se indicó, realiza la misma actividad desde hace varios años atrás; además, no se aprecia de autos que la Administración hubiese efectuado las comprobaciones necesarias que permitieran establecer que tales erogaciones califiquen como gastos preoperativos por expansión de actividades, habiéndose limitado a señalar que la razón para calificar los gastos como preoperativos por expansión de actividades, es porque se trata de nuevos proyectos inmobiliarios, lo que no resulta correcto conforme a los criterios jurisprudenciales antes expuestos.

Que en ese sentido, el reparo efectuado por la Administración, materia de análisis, no se encuentra debidamente sustentado, por lo que, corresponde levantarlo.

Que con relación al Informe N° [REDACTED] mencionado por la Administración, cabe indicar que lo indicado en dicho informe no resulta vinculante para este Tribunal, sino únicamente para la Administración, según lo dispuesto por el artículo 94 del Código Tributario.

Que estando al sentido del fallo, resulta irrelevante emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

Gasto no deducible vinculado con contrato de asociación en participación

Que del punto 2 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó la deducción por concepto de participación en el resultado del negocio a favor del asociado (atribución de las utilidades), en virtud del contrato de asociación en participación celebrado con la recurrente (asociante), por el importe de S/ 824 756,00, consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folio 757).

Que al respecto, mediante el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° [REDACTED] (folios 623 y 624), la Administración comunicó a la recurrente que de la documentación presentada advirtió el registro de desembolsos que derivaban del contrato de asociación en participación, que se habían contabilizado en la Cuenta [REDACTED] – Participación en los resultados, precisando que, en el mencionado contrato, la recurrente tenía la calidad de asociante, y que para determinar la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, aquella había deducido el importe correspondiente a la distribución de los resultados del mencionado contrato relacionado con el Proyecto [REDACTED]; sin embargo, no había sustentado documentariamente dicha deducción, por lo que le solicitó sustentar aquello. En respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 605 y 606), en el cual indicó que presentaba la documentación que sustentaba tal deducción.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [REDACTED] (folios 609 a 611), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente (folios 599 a 608), precisando que esta no sustentó documentariamente la deducción por concepto de distribución de resultados



Tribunal Fiscal

N° 05320-9-2021

del contrato de asociación en participación efectuado a su asociado [REDACTED], por la suma de S/ 824 756,26. En tal sentido, dicho desembolso no resultaba deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2016.

Que posteriormente, mediante el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° [REDACTED] (folios 592 y 593), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones a la observación efectuada en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [REDACTED], respecto a la deducción por concepto de distribución de resultados efectuados a su asociado, a efecto de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 576 a 578), en el cual indicó que la atribución de utilidades en el marco del contrato de asociación en participación se sustentaba con el certificado de atribución de renta entregado al asociado.

Que en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° [REDACTED] (folios 582 a 584/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que los descargos presentados no lograron desvirtuar la observación formulada, por lo que la mantuvo por el importe de S/ 824 756,26.

Que de lo antes expuesto se tiene que la Administración reparó la suma de S/ 824 756,26, por concepto de participación en el resultado del negocio a favor del asociado (atribución de las utilidades), en virtud del contrato de asociación en participación que la recurrente celebró con aquel, y en ese sentido, corresponde determinar si la participación del asociado resulta deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a cargo de la recurrente (asociante).

Que al respecto, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el artículo 24 de la citada ley prevé que son rentas de segunda categoría, entre otras, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la ley (inciso i).

Que de acuerdo 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 integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.

Que por otro lado, 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.

Que el artículo 439 de la citada ley dispone que las partes están obligadas a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato. Si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades. Agrega que la entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecidos en el contrato y que a falta de estipulación, rigen las normas para los aportes establecidas en la presente ley, en cuanto le sean aplicables³. Cabe precisar que el artículo 443 de la misma ley dispone que respecto de terceros, los bienes contribuidos por los asociados se presumen de propiedad del asociante, salvo aquellos que se encuentren inscritos en el Registro a nombre del asociado.

Que por su parte, el artículo 440 de la anotada ley indica que el contrato de asociación en participación es el contrato por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas, denominadas

³ Al respecto, véanse los artículos 22 a 30 de la Ley General de Sociedades.



Tribunal Fiscal

N° 05320-9-2021

asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

Que sobre el particular, este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, cuyo criterio ha sido recogido en la Resolución N° 02398-11-2021 de 11 de marzo de 2021, que constituye precedente de observancia obligatoria⁴, ha establecido el siguiente criterio: *"La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el Impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría"*.

Que en los fundamentos de la citada resolución se señala que: *"(...) teniendo en cuenta que se otorga al asociado el derecho a participar en las utilidades o resultados del negocio objeto del contrato, lo que este recibe como participación en las utilidades o resultados del negocio emprendido por el asociante, en virtud al contrato de asociación en participación, constituye, para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, "dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades", según lo establecido en el inciso a) del artículo 24-A de la referida ley. Además, se menciona que: "(...) CASTILLO BOTETANO explica que "los resultados atribuidos al Asociado puede ser calificado como un dividendo ya que la retribución percibida resulta similar al del socio de una sociedad, pues en ambos casos hay un derecho abstracto a la utilidad que puede generar la empresa y una obligación, que también es abstracta, de asumir las pérdidas hasta el valor del aporte o contribución"*⁵.

Que asimismo, mediante la Resolución N° 06619-4-2002, este Tribunal ha señalado que los dividendos, constituyen obligaciones con terceros originadas con posterioridad a la generación y determinación de la renta gravada (resultados del negocio), y no de operaciones que ocasionan la generación de rentas gravadas o permitan mantener su fuente como lo prescribe el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no corresponde su deducción a fin de determinar la renta neta de tercera categoría.

Que en ese sentido, atendiendo a las normas citadas y a lo establecido por este Tribunal en las resoluciones antes glosadas, la participación en el resultado del negocio atribuida por la recurrente a su asociado, por el importe de S/ 824 756,26, constituye dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades, por lo que no resulta deducible para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. En consecuencia, el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

Que en cuanto al criterio contenido en la Resolución N° 03945-2-2018 invocado por la recurrente, es preciso señalar que no resulta de aplicación en el presente caso, en atención al criterio establecido en la Resolución N° 02398-11-2021, de observancia obligatoria, antes citado.

Que con relación a la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT invocada por la recurrente, cabe indicar que no resulta aplicable al caso de autos, toda vez que mediante el referido Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 recogido en la Resolución N° 02398-11-2021, se estableció que lo dispuesto por la mencionada resolución de superintendencia constituyó un régimen transitorio aplicable solamente al ejercicio gravable 1999 y a determinados contratos de asociación en participación, estos son, los existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas, durante dicho año, las rentas correspondientes a la asociación en participación, por lo que no puede aplicarse a casos distintos al normado en ella.

Resolución de Multa N° [REDACTED]

Que la Resolución de Multa N° [REDACTED] (folios 725 a 726), fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la determinación efectuada por la Administración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016.

⁴ Publicada el 2 de abril de 2021.

⁵ En este sentido, véase: CASTILLO BOTETANO, Lourdes, "Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las asociaciones en participación" en: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 52, IPDT, 2012, Lima, p. 68.



Tribunal Fiscal

Nº 05320-9-2021

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311⁶, constituye infracción 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 pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la sanción de multa en mención tiene su sustento en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 contenida en la Resolución de Determinación N° [REDACTED], y siendo que el reparo por gastos preoperativos no deducibles en el ejercicio 2016 se ha levantado en esta instancia y el reparo por gasto no deducible por concepto de participación en el resultado del negocio a favor del asociado en virtud del contrato de asociación en participación se ha mantenido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que si bien en atención a lo concluido por este colegiado respecto a los reparos antes analizados y la sanción vinculada, la Administración debería proceder a reliquidar la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y la aludida sanción; no obstante, corresponde determinar si resulta de aplicación lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, sobre la exención de intereses y sanciones que se hubiesen generado como consecuencia de la interpretación sobre el tratamiento tributario aplicable a los participantes de un contrato de asociación en participación, lo que tiene implicancia en el presente caso respecto al reparo por gasto no deducible por concepto de participación en el resultado del negocio a favor del asociado que ha sido mantenido.

Que sobre el particular, se sometió al Pleno del Tribunal Fiscal la propuesta, según la cual: *"Es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: "La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividiendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría"*, la que fue aprobada mediante el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-05 de 14 de junio de 2021, en base a los siguientes fundamentos:

"Con relación al contrato de asociación en participación, hasta el año 1998 la Ley del Impuesto a la Renta previó un régimen de atribución de rentas a las partes contratantes, siendo que para llevar a cabo dicha atribución se estableció, en principio, que el contrato debía llevar contabilidad independiente a las partes contratantes o, excepcionalmente, dependiendo de la modalidad de contrato o de su plazo de duración, cada parte contratante podía contabilizar sus operaciones o una de ellas podía llevar la contabilidad del contrato⁷.

⁶ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

⁷ El artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 27034, establecía lo siguiente:

"Las sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, 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 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. Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, 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 SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato"



Tribunal Fiscal

Nº 05320-9-2021

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999⁸, mediante la que se incorporó el inciso k) al artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta y se modificó su último párrafo, eliminándose toda mención a la asociación en participación. Igualmente, se modificó el tercer párrafo del artículo 65 de la mencionada ley, referido a la obligación de llevar contabilidad independiente en el caso de 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, dejándose de mencionar a la asociación en participación en esta norma.

Por su parte, la Sétima Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF precisó que lo establecido en la Ley N° 27034, era aplicable en el ejercicio gravable de 1999, incluso para aquellos contratos de colaboración empresarial y asociaciones en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma y que en consecuencia, en aquellos casos en que los contratos de colaboración empresarial durante 1999 hubieran atribuido sus ingresos a las personas naturales o jurídicas que las integren o sean partes contratantes para efecto de los pagos a cuenta del impuesto, se deberá presentar las declaraciones rectificatorias y el pago respectivo hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio 1999. Asimismo, se previó que tratándose de las asociaciones en participación que hubieran llevado contabilidad independiente de la de sus partes contratantes y atribuido los correspondientes ingresos, durante el referido ejercicio, se estableció que sería aplicable a dichas partes lo dispuesto en el párrafo anterior.

Adicionalmente, en dicho decreto supremo, se dispuso que la SUNAT dictaría las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la citada disposición. Es así que el 21 de marzo de 2000 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT. Al respecto, entre otras disposiciones, dicha resolución estableció, con relación al tratamiento de la participación del asociado, que: "El Asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda" (artículo 6), norma que era aplicable para el ejercicio 1999 a determinados contratos de asociación en participación⁹, en concordancia con lo previsto en el citado decreto supremo, que reguló lo concerniente al citado ejercicio.

Cabe indicar que con posterioridad no se emitieron normas que regulasen el tratamiento a seguir para efecto del Impuesto a la Renta en los casos de asociaciones en participación, siendo que a nivel doctrinario¹⁰ y jurisprudencial¹¹ se manifestaron distintas posiciones sobre el particular.

⁸ Conforme con lo precisado por la Ley N° 27063.

⁹ Estos son, conforme con la Sétima Disposición Final y Transitoria del citado Decreto Supremo N° 194-99-EF, los existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas, durante dicho año, las rentas correspondientes a la asociación en participación.

¹⁰ Así, a nivel doctrinario, por ejemplo, Navarro Palacios explica: "Cabe resaltar que, la inexistencia de normas específicas en materia de Impuesto a la Renta que regulasen el procedimiento de liquidación y determinación del Impuesto a la Renta para este tipo de contratos, dio lugar a que por el ejercicio 1999, la doctrina y la práctica procuren sus propias soluciones". Agrega que la posición que considera adecuada es aquella por la cual el asociante es el único que determina y paga el Impuesto a la Renta y el asociado percibe renta desgravada y analiza las consecuencias de ello. En este sentido, véase: NAVARRO PALACIOS, Indira "Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio" en: Revista Peruana de Derecho de la Empresa, N° 54, 2002, Lima En una posición distinta a la citada autora, puede verse a ARAOZ VILLENNA y RAMÍREZ-GASTÓN SEMINARIO, quienes afirman que "de acuerdo con el artículo 14° de la Ley del IR, las asociaciones en participación no son consideradas contribuyentes del impuesto. En ese sentido, cada una de las partes contratantes de un contrato de asociación en participación es contribuyente del IR en forma independiente" y agregan que "para determinar su IR, el asociante debe deducir de su base imponible la participación del asociado en las utilidades del negocio". En este sentido véase: ARAOZ VILLENNA, 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: Derecho & Sociedad, N° 28, 2007, Lima, pp 247 y ss.

¹¹ Por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03584-4-2009, en la que se analizó un caso relacionado con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se indicó que el asociado declara la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y que el asociante la deduce como gasto o costo, según corresponda, mientras que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00637-2-2017, referida a un caso relacionado con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se indicó que el asociante es el único obligado a determinar y pagar el Impuesto a la Renta de tercera categoría por la totalidad de las rentas gravadas que se obtuvieran del negocio o empresa, siendo que el asociado no debe gravar nuevamente la participación que recibiere con el Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 05320-9-2021

Considerando que en el marco normativo actual sobre el Impuesto a la Renta ya no se hace mención a la asociación en participación y que existían distintas interpretaciones con relación a la participación del asociado, se sometieron a consideración del Pleno de vocales del Tribunal Fiscal las siguientes posiciones:

- Conforme con la primera, la participación del asociado constituye un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría. Al respecto, cabe indicar que esta propuesta se sustentaba en el marco general de la Ley del Impuesto a la Renta y en posiciones doctrinarias, sosteniéndose que ambos sujetos están gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría según la teoría del "flujo de riqueza", considerándose además la naturaleza mercantil del contrato.
- Según la segunda, la participación del asociado no está gravada con el Impuesto a la Renta. En este caso, se indicaba que los cambios normativos operados a partir de la dación de la Ley Nº 27034 tenían como finalidad que en adelante fuera exclusiva responsabilidad del asociante el registro y contabilización de las operaciones del negocio o empresa objeto del contrato así como la determinación y pago del impuesto como único sujeto gravado, sin que se atribuyeran rentas al asociado¹².
- De acuerdo con la tercera, la participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto, según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría¹³, sustentándose, entre otros, en el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF y en los artículos 24, 24-A, 24-B y 73-A de la citada ley¹⁴.

Lo anteriormente expuesto revela que el régimen tributario aplicable ha sido susceptible de distintas interpretaciones, siendo que mediante el Acuerdo de Sala Plena Nº 2021-03, de 3 de marzo de 2021, se adoptó una interpretación distinta a las que previamente habían sido recogidas en resoluciones del Tribunal Fiscal¹⁵, evidenciándose así que con anterioridad existía una duda razonable en la interpretación sobre el tratamiento tributario aplicable a los participantes de una asociación en participación, lo que ha sido aclarado mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02398-11-2021, de observancia obligatoria, que recogió el anotado Acuerdo de Sala Plena.

Cabe señalar que esta interpretación, acogida en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02398-11-2021, podría implicar consecuencias para los participantes de un contrato de asociación en participación que hayan

¹² Agregándose que en la Exposición de Motivos de la citada ley se indicó que: "De conformidad con el artículo 441° de la nueva Ley General de Sociedades, las asociaciones en participación no tienen personería jurídica, razón social ni denominación, correspondiendo al asociante, de manera única y exclusiva, la gestión del negocio o empresa, sin que el asociado asuma ninguna obligación frente a terceros. En consecuencia, carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación en participación a llevar contabilidad independiente" (énfasis agregado).

¹³ En los fundamentos de esta propuesta se señaló que "es exclusiva responsabilidad del asociante el registro y contabilización de las operaciones del negocio o empresa objeto del contrato así como la determinación y pago del Impuesto a la Renta de tercera categoría generada por la actividad empresarial llevada a cabo como consecuencia de dicho contrato, actividad que no es desarrollada por el asociado, quien se comporta a semejanza de un socio, siendo además que la asociación en participación ya no lleva contabilidad independiente. Asimismo, dado que el asociante es quien realiza la actividad empresarial materia del contrato de asociación en participación, será este quien deduzca los costos y gastos que sean necesarios para llevar cabo dicha empresa" (énfasis agregado). Asimismo, se indicó que lo prescrito por la Resolución de Superintendencia Nº 042-2000/SUNAT "constituyó un régimen transitorio aplicable solamente al ejercicio gravable 1999 y a determinados contratos de asociación en participación, estos son, los existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas, durante dicho año, las rentas correspondientes a la asociación en participación, por lo que no puede aplicarse a casos distintos al normado en ella" (énfasis agregado).

¹⁴ Debe tenerse en cuenta que el inciso i) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta, mediante el que se incluyó a los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades (con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la Ley) entre las rentas de segunda categoría, y los artículos 24-A, 24-B y 73-A, que forman parte del sustento de dicha propuesta, fueron incorporados a la Ley del Impuesto a la Renta por la Ley Nº 27804, publicada el 02 de agosto de 2002, vigente desde el 1 de enero de 2003.

¹⁵ Tales como las contenidas en las Resoluciones Nº 03584-4-2009 y 00637-2-2017.



Tribunal Fiscal

Nº 05320-9-2021

empleado un tratamiento tributario distinto, tales como las relacionadas con la omisión de retenciones, deducción de gastos y la comisión de infracciones tributarias.

Ahora bien, el artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263¹⁶, establece lo siguiente:

"No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154.

Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33 del presente código o el artículo 151 de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano".

Como se ha indicado anteriormente, el régimen tributario aplicable ha sido susceptible de distintas interpretaciones y la interpretación recogida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021 evidencia que con anterioridad existía una duda razonable en la interpretación de las normas aplicables¹⁷, lo que ha sido aclarado mediante dicha resolución. Ello, a su vez, puede conllevar a que se originen intereses moratorios y sanciones de cargo de las partes de un contrato de asociación en participación, por lo que se justifica la aplicación del citado artículo 170 del Código Tributario.

Para tal efecto, corresponde cumplir con el requisito exigido por el citado numeral 1), en el sentido que se emita una resolución que constituya precedente de observancia obligatoria conforme con el artículo 154 del Código Tributario, en la que se señale expresamente que es de aplicación el numeral 1 del artículo 170 del citado código.

Como lo dispone el referido artículo 170, los intereses que no procede aplicar son aquellos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial "El Peruano"¹⁸. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el referido diario oficial.

Por consiguiente, se concluye que es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N°

¹⁶ Publicado el 10 de diciembre de 2016.

¹⁷ De acuerdo con el criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 21908-4-2011, 06098-4-2018, 11932-1-2019, entre otras, el supuesto que ampara la inaplicación de intereses y sanciones bajo los alcances del numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario está referido a la existencia de una ambigüedad, imprecisión u oscuridad en el texto de una norma, que motiva una duda razonable en su sentido y alcances y que requiere ser aclarada a través de una ley o norma de rango similar, decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

¹⁸ Lo que ocurrió con la publicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2398-11-2021 en el diario oficial El Peruano, el 2 de abril de 2021.



Tribunal Fiscal

Nº 05320-9-2021

1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena Nº 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: "La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría".

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2021-05, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, modificado por la Ley Nº 30264¹⁹.

Que estando a lo expuesto precedentemente, no procede aplicar intereses ni sanciones que se originen con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena Nº 2021-03 de 3 de marzo de 2021, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, siendo que los intereses que no procede aplicar son aquellos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la Resolución Nº 2398-11-2021, de observancia obligatoria, en el diario oficial "El Peruano".

Que por lo tanto, corresponde revocar la resolución apelada, a fin de que la Administración proceda a la reliquidación de la Resolución de Determinación Nº [REDACTED], teniendo en cuenta que en la presente instancia se ha levantado el reparo por gastos preoperativos no deducibles en el ejercicio 2016 y se ha mantenido el reparo por gasto no deducible vinculado con el contrato de asociación en participación, debiendo determinarse los intereses aplicables según lo antes señalado, correspondiendo además que se deje sin efecto la Resolución de Multa Nº [REDACTED], en la medida que se sustenta en el reparo por gastos preoperativos no deducibles en el ejercicio 2016 que ha sido levantado y en el reparo por gasto no deducible vinculado con el contrato de asociación en participación, cuya sanción no corresponde aplicar en virtud de lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170 del citado código.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración²⁰, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral Nº 0762-2021-EF/TF que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

■ **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº [REDACTED] de 12 de junio de 2020, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución respecto de la Resolución de

¹⁹ El referido artículo 154 señala que:

"Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda".

²⁰ Es oportuno precisar que la recurrente fue debidamente notificada de la citación a la diligencia de informe oral, tal como se aprecia a folio 839.



Tribunal Fiscal

Nº 05320-9-2021

Determinación Nº [REDACTED], y DEJAR SIN EFECTO la Resolución de Multa Nº [REDACTED].

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley Nº 30264, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"Es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena Nº 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: "La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría".

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
BV/DT/CC/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.