



**CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON
SUB ESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA**

Expediente N° : 8775-2019
Demandante : CLUB UNIVERISTARIO DE DEPORTES
Demandados : TRIBUNAL FISCAL Y SUNAT
Materia : NULIDAD DE RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

Sumilla: El apelante no estipuló en su estatuto primigenio ni en su respectiva modificatoria que en el supuesto de disolución, el destino de su patrimonio fuese para alguno de los fines establecidos en el inciso b) del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda, ello con el propósito de conseguir la inscripción ante la Administración Tributaria, acordando únicamente que dada la anotada disolución, su sobrante sería donado a la institución que acuerde la asamblea, lo que ha sido confirmado por el demandante en su escrito de apelación. En tal sentido, la solicitud de inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta presentada, es manifiestamente improcedente.

Resolución N° 17

Lima, veintitrés de agosto de dos mil veintiuno.-

VISTOS: Con el expediente administrativo digitalizado (EAD). Interviniendo como ponente el señor Juez Superior Vinatea Medina; **CONSIDERANDO:**

PRIMERO: Viene en grado el recurso de apelación interpuesto por el demandante Club Universitario de Deportes contra la sentencia del siete de mayo de dos mil veintiuno, obrante de fojas 157 a 166, que resolvió declarar infundada en todos sus extremos la demanda, para que esta Sala Superior la examine y emita el pronunciamiento que corresponde.

SEGUNDO: La empresa demandante postula las siguientes pretensiones:

Pretensión principal: se declare la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05498-9-2019 del catorce de junio de dos mil diecinueve y de la Resolución de Intendencia N° 0230050258988 del nueve de abril de dos mil diecinueve, que resolvió declarar improcedente la solicitud de inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta.



Pretensión accesoria: se ordene a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, inscriba al Club Universitario de Deportes en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta.

TERCERO: El demandante formula los siguientes agravios:

- a) La A-quo no consideró que al no verse previsto a quien debe entregarse el remanente, es el Poder Judicial quien deberá entregarlo a otra institución que tenga fines similares, pues la finalidad del artículo 98 del Código Civil es solucionar el problema que se presenta cuando existe una imposibilidad para hacer entrega del remanente de la liquidación patrimonial.
- b) La aplicación supletoria del artículo 98 del Código Civil guarda coherencia con la finalidad del requisito establecido por la norma tributaria para que se aplique la exoneración, que consiste en resguardar los recursos de las asociaciones que se han visto incrementados como producto de la exoneración, para que no terminen destinándose a finalidades distintas a las previstas por esta última norma, garantizándose con ello la continuidad de la realización de una actividad que ha sido exonerada del Impuesto a la Renta. Como sustento de ello, invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9625-4-2004 de observancia obligatoria.
- c) El Estatuto primigenio y sus modificaciones, se aprobaron durante la vigencia del Código Civil de 1936, sin embargo, ello no enerva que en caso de disolución le resulten aplicables las disposiciones del Código Civil de 1984, de conformidad con lo dispuesto en el artículo III de su Título Preliminar, el cual señala que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes que son anteriores a la vigencia del actual Código Civil, pues en el Estatuto y su última modificación del 11 de agosto de 1980 no se estableció de manera expresa el destino final de los bienes el Club en un supuesto de liquidación.
- d) A pesar que en el artículo 51° del Estatuto no se menciona expresamente que el patrimonio restante en caso de disolución será destinado a fines similares de los establecidos en el objeto social de la asociación, es posible aplicar supletoriamente el artículo 98° del Código Civil con la finalidad de no perjudicar al Club Universitario de Deportes con un beneficio tributario que permitiría reducir su deuda acogiéndose a la Exoneración del Impuesto a la Renta y teniendo la posibilidad de ser perceptor de donaciones, máxime si el Poder



Judicial tiene la potestad a través del control difuso, de revisar la constitucionalidad de las normas, haciendo prevalecer la Constitución sobre la ley o cualquier otra norma de rango inferior, lo cual no ha sido aplicado en el presente caso en un manifiesto perjuicio contra una asociación civil sin fines de lucro. Fundamenta su postura citando la Casación N° 1299-2010 LIMA.

- e) La recurrida incurre en motivación insuficiente, toda vez que la A-quo no ha establecido de forma clara la improcedencia de la aplicación del artículo 98° del Código Civil, toda vez que únicamente se ha limitado a indicar que el Club Universitario de Deportes no cumple los requisitos establecidos en el inciso b) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

CUARTO: El artículo 364 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 29834, señala que *"El recurso de apelación tiene por objeto que el órgano jurisdiccional superior examine, a solicitud de parte o de tercero legitimado, la resolución que les produzca agravio, con el propósito de que sea anulada o revocada, total o parcialmente"*.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Republica, en la Casación N° 737-2009-Lima Norte, señala: *"3. Considerandos: Primero: la apelación es el recurso que abre una segunda instancia y no un nuevo juicio. Su objeto es que el auto o la sentencia impugnada sean anuladas o revocado, total o parcialmente. La anulación conlleva la ineficacia del acto procesal viciado, mientras que la revocatoria busca un pronunciamiento a favor del recurrente, sobre el fondo de la controversia. Segundo: La profesora Marianella Ledesma Narváez advierte que originalmente el recurso de apelación se dirigía a revisar los errores in iudicando, sean los de hecho como los de derecho. No se analizaban los errores in procedendo, porque estos se reservaban al recurso de nulidad. Con el transcurso del tiempo, estos recursos han sido afectados, produciéndose una subsunción de la nulidad en la apelación, por ello es que redacciones como la de nuestro Código permiten que a través del recurso de apelación se analicen ambos vicios. (...)"*

Atendiendo a lo referido, corresponde examinar la resolución recurrida, analizar los agravios formulados por las apelantes y emitir el pronunciamiento respectivo.

QUINTO: De la revisión de lo actuado en sede administrativa se tiene:



- i) Con fecha veinticinco de marzo de dos mil diecinueve, el Club Universitario de Deportes, presentó ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, solicitud de Inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta (fojas 70 y 71 EAD), para lo cual acompañó copias de la Escritura Pública de Constitución del cuatro de mayo de mil novecientos cuarenta y dos, así como la Escritura Pública de Modificación Total de Estatutos del once de agosto de mil novecientos ochenta, instrumentos públicos debidamente inscritos en la Partida N° 03001836 de la Zona Registral N° IX Sede Lima – Oficina Registral Lima de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.
- ii) Mediante la Resolución de Intendencia N° 0230050258988 del nueve de abril de dos mil diecinueve (fojas 48 a 50 EAD), la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT resolvió declarar improcedente la solicitud de Inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta del demandante, dejando expedito su derecho a presentar una nueva solicitud una vez subsanadas las observaciones efectuadas.
- iii) Finalmente, interpuesto recurso de apelación el tres de mayo de dos mil diecinueve (fojas 15 a 25 EAD), el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 05498-9-2019 del catorce de junio de dos mil diecinueve (fojas 4 a 6 EAD), resolvió confirmar la resolución impugnada; dándose por agotada la vía administrativa.

SEXTO: En atención a los agravios expuestos, la sentencia recurrida y los antecedentes administrativos, para absolver el grado se debe determinar en primer lugar, si existe afectación al deber de motivación de las resoluciones judiciales y, de ser el caso en segundo lugar, si corresponde la inscripción del demandante en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, conforme a lo previsto en el inciso b) del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Ello permitirá dilucidar si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05498-9-2019 del catorce de junio de dos mil diecinueve, objeto de impugnación en el presente proceso, incurre en causal de nulidad prevista en el artículo 10 del TUO de la Ley N° 27444.

SÉTIMO: Con relación a la pretensión nulificante descrita como agravio en el literal e) del considerando tercero, referida a la motivación insuficiente de la sentencia recurrida.



Cabe indicar, sobre el contenido esencial del derecho a la debida motivación de las resoluciones reconocido en el artículo 139, inciso 5 de la Constitución Política¹, el Tribunal Constitucional ha señalado en su fundamento 7 de la Sentencia emitida en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC, lo siguiente: *"El derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se derivan de caso. Sin embargo, no todo ni cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la violación del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. (...)".* Asimismo, en el fundamento 4 de la Sentencia emitida en el Expediente N° 00966-2007-AA/TC señala: *"la Constitución no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido se respeta siempre que exista una fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión. Tampoco garantiza que, de manera pormenorizada, todas las alegaciones que las partes puedan formular dentro del proceso sean objeto de pronunciamiento expreso y detallado. (...) En suma, garantiza que el razonamiento guarde relación y sea proporcionado con el problema que al juez (...) corresponde resolver".* (subrayado agregado). De la lectura de la sentencia apelada se verifica que la A-quo ha expuesto las razones fácticas y jurídicas por las que adoptó su decisión, aplicando e interpretando la norma pertinente al presente caso, esto es, el inciso b) del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para concluir que no se cumple con los requisitos exigidos en dicha norma a fin de que el demandante sea inscrito en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta. Asimismo, ha efectuado de forma clara, el análisis respectivo de las razones por las que no correspondería aplicar supletoriamente el artículo 98 del Código Civil (considerandos noveno y décimo), contrariamente a lo sostenido, en tal sentido, se aprecia que la recurrida ha sido emitida cumpliendo los criterios establecidos en el fundamento 7 de la STC N° 00728-

¹ **Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia**

"Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...).

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. (...)"



2008-PHC/TC y en el fundamento 4 de la STC N° 00966-2007-AA/TC; por tanto, no se observa afectación al deber de motivación de las resoluciones judiciales que corresponda declarar su nulidad por motivación insuficiente, precisando que el hecho que el apelante no comparta el criterio de la A-quo no significa que deba declararse su nulidad. En consecuencia, se desestima este agravio.

OCTAVO: En el caso de autos, la Administración Tributaria declaró improcedente la solicitud de inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta presentada, al considerar que el demandante no cumplió con el requisito del destino del patrimonio en caso de disolución exigido por el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta. Sobre ello, el **artículo 19² del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta**, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1120, dispone: *"Están exonerados del impuesto hasta el 31 de diciembre de 2020, excepto **el inciso b)** que **está exonerado hasta el 31 de diciembre de 2019.** (...) **b) Las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro** cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas, y **que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso.** (...) **Las entidades comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo deberán solicitar su inscripción en la SUNAT, con arreglo al reglamento. La verificación del incumplimiento de alguno de los requisitos para el goce de la exoneración** establecidos en los incisos a), b) y m) del presente artículo **dará lugar a gravar la totalidad de las rentas obtenidas** por las entidades contempladas en los referidos incisos, en el ejercicio gravable materia de fiscalización, resultando de aplicación inclusive, de ser el caso, lo previsto en el segundo párrafo del artículo 55 de esta ley. En los casos anteriormente mencionados son de aplicación las sanciones establecidas en el Código Tributario."*; asimismo, el

² Encabezado modificado por el Artículo Único de la Ley N° 30898, publicada el 28 diciembre 2018.



artículo 8 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala: "*Las entidades señaladas en los incisos (...) b) del artículo 19 de la Ley deberán cumplir con los siguientes requisitos: 1. Para efecto de su inscripción en la SUNAT: (...) deberán: i) Exhibir el original y presentar fotocopia simple del instrumento de constitución y del estatuto correspondiente, así como de sus modificatorias y aclaratorias posteriores, de ser el caso, inscritas en los Registros Públicos. (...)*". Del texto normativo glosado, se determina que la Administración Tributaria, al evaluar una solicitud de inscripción al Registro de Entidades Exoneradas al Impuesto a la Renta, de las fundaciones y asociaciones sin fines de lucro, esta deberá cumplir con los requisitos exigidos, consignando de forma expresa en su estatuto, que ante su disolución el patrimonio se destinará para fines de beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda, caso contrario, corresponderá gravar la totalidad de las rentas que hubieren obtenido.

NOVENO: Siendo ello así, obra en el expediente administrativo, entre otros, la siguiente documentación:

- ✓ La Escritura Pública de Constitución del cuatro de mayo de mil novecientos cuarenta y dos (fojas 117 a 135 EAD).
- ✓ La Escritura Pública de Modificación de Estatutos del once de agosto de mil novecientos ochenta que, en su artículo quincuagésimo primero (fojas 173 y 174 EAD), establece: "*(...) **ACORDADA LA DISOLUCION, LA ASAMBLEA NOMBRARA TRES LIQUIDADORES, QUIENES EJERCIENDO LA REPRESENTACION DEL CLUB Y OTRAS FACULTADES QUE LES OTORGUE LA ASAMBLEA, DEBERA REALIZAR LAS FUNCIONES PROPIAS DE SU CONDICION Y PRINCIPALMENTE LA REALIZACION DEL ACTIVO Y PASIVO DEL CLUB Y SATISFECHAS QUE FUERAN LAS OBLIGACIONES CONTRAIDAS CON TERCEROS, SI HUBIESE SOBRANTE SERA DONADO A LA INSTITUCION QUE ACUERDE LA ASAMBLEA. (...)***". (resaltado nuestro).

Por lo expuesto, se observa que el apelante no estipuló en su estatuto primigenio ni en su respectiva modificatoria que en el supuesto de disolución el destino de su patrimonio fuere para alguno de los fines establecidos en el inciso b) del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, beneficencia, asistencia social,



educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda, para así conseguir la inscripción ante la Administración Tributaria y gozar de la exoneración al Impuesto a la Renta solicitado; acordando únicamente, en caso de dicha disolución, que su sobrante sería donado a la institución que la asamblea determine. En tal sentido, la solicitud de inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta presentada, es manifiestamente improcedente, toda vez que el apelante ha incumplido con todos los requisitos exigidos por el inciso b) del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

DÉCIMO: Con relación a los agravios descritos mediante los literales del **a)** al **d)** del considerado tercero, el demandante en resumen señala que para la presente causa debe aplicarse supletoriamente el artículo 98 del Código Civil y fundamenta su postura citando la Casación N° 1299-2010 LIMA y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9625-4-2004 de observancia obligatoria. Al respecto, es menester precisar que el **artículo 74 de la Constitución Política del Perú**, preceptúa: *"Los tributos se crean, modifican o derogan, o se **establece una exoneración, exclusivamente por ley (...)**";* concordante con la **Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario**, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que estipula: *"**Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: (...) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; (...)**";* asimismo, la **Norma VIII** del Título Preliminar del anotado Código, establece: *"(...) **En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. (...)**";* y, la **Norma IX**, prevé: *"**En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.**"* (resaltado nuestro). Dicho ello, se concluye que las exoneraciones al Impuesto a la Renta se otorgan solo por Ley o por Decreto Legislativo en caso de delegación, las mismas que no podrán establecerse vía interpretación, así como tampoco extenderse a personas o supuestos distintos de los indicados en el ordenamiento. Se precisa que corresponde la aplicación de otras normas diferentes a la regulación tributaria,



únicamente en los casos que se configuren supuestos no contemplados en aquella, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. En el presente caso, se presentó una situación que se encuentra dentro del marco legal tributario, como se ha desarrollado líneas arriba, por lo que en razón a la especialidad de la materia no es correcta la aplicación supletoria de la norma civil invocada, pues se atentaría contra el Principio de Legalidad o Reserva de Ley antes citados, dado a que las exoneraciones son concedidas solo por ley y no en vía de interpretación. En ese sentido, carece de objeto el argumento de que el Estatuto se redactó con un Código Civil derogado, pues como se ha indicado la solicitud del demandante no ha cumplido con la condición que exige el inciso b) del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable a esta controversia, a fin de que pueda gozar de la exoneración de dicho impuesto. Cabe agregar que solo las resoluciones de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia en las que se fijen principios jurisprudenciales en materia contenciosa administrativa constituyen precedentes vinculantes cuando así lo establezcan, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS; sin embargo, de la revisión de la sentencia casatoria citada no se advierte que constituya precedente vinculante, ni tampoco que fije un criterio jurisprudencial a seguir. Finalmente, el criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09625-4-2004 de observancia obligatoria, el referido Colegiado estableció que se cumple con el requisito contemplado en el inciso b) del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de considerar exoneradas a las fundaciones afectas o asociaciones sin fines de lucro, cuando en sus estatutos se establece que en caso de disolución su patrimonio resultante se destinará a entidades con fines similares; lo que no ha sucedido en la presente controversia, pues como se ha advertido la apelante determinó en su estatuto que el patrimonio resultante de su disolución será donado a favor de una institución que disponga la asamblea, sin precisar que dicha institución cuente con fines similares a la demandante. En consecuencia, corresponde desestimar estos agravios.

DÉCIMO PRIMERO: Atendiendo a lo expuesto en los considerandos precedentes, podemos concluir que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05498-9-2019, objeto de apelación en el presente proceso, no se encuentra incurso en causal de nulidad prevista en el artículo 10 del TUO de la Ley N° 27444.



Por estos fundamentos, se resuelve:

CONFIRMAR la sentencia del siete de mayo de dos mil veintiuno, obrante de fojas 157 a 166, que resolvió declarar infundada en todos sus extremos la demanda. En los seguidos por el CLUB UNIVERSITARIO DE DEPORTES contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, sobre nulidad de resolución administrativa.

VINATEA MEDINA

REYES RAMOS

MÉNDEZ SUYÓN