



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

EXPEDIENTE N° : 00375-2021-0-1801-JR-CA-19
DEMANDANTE : ASOCIACIÓN DE PENSIONISTAS DE LAS FUERZAS
ARMADAS Y POLICÍA NACIONAL - APENFFAAPONA
DEMANDADOS : TRIBUNAL FISCAL Y SUNAT
MATERIA : Nulidad de Resolución Administrativa

Sumilla: Al respecto, el literal b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta refiere que las rentas de las fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro están exoneradas del impuesto a la renta, siendo las características principales que deben cumplir: la exclusividad de los fines y no distribución de rentas entre sus asociados y partes vinculantes.

La norma de referencia, establece como un fin de las asociaciones sin fines de lucro: la asistencia social, la cual puede brindarse a través de asesoramientos gratuitos o apoyos económicos. Por otro lado, la distribución de rentas se da siempre que se encuentre acreditada que la asociación realice actividades económicas que generen rentas y sean repartidos entre sus socios y/o cónyuges.

De la revisión del estatuto de la asociación demandante se aprecia que una de sus finalidades era brindar a los asociados o cónyuges un auxilio de fallecimiento equivalente a S/ 1,000.00, el cual se daba ante la ocurrencia de un hecho único, esto es, el fallecimiento del socio o su cónyuge, con la finalidad de solventar parte de los gastos por sepelio. Por tanto, se cumple con el requisito de exclusividad de fines, pues este apoyo económico califica, por su naturaleza, como asistencia social.

Por otro lado, la SUNAT no ha acreditado que la asociación demandante en el año 2016 haya efectuado alguna actividad económica y generado rentas. Bajo ese contexto, como podría atribuirse distribución de renta si no se acredita previamente que la misma se haya generado. En esa línea de análisis, resulta evidente que la asociación demandante ha cumplido con el requisito de no distribución de rentas entre sus socios y partes vinculadas.

Por tanto, dado que la asociación demandante cumple con los requisitos previstos en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, se determina que no resulta correcto que en el año 2016 se la haya retirado del registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta.

Palabras Clave: Facultad de fiscalización, impuesto a la renta, entidades exoneradas, distribución de renta.

SENTENCIA

RESOLUCIÓN NÚMERO VEINTIUNO

Lima, veintiséis de junio dos mil veintitrés. -

VISTOS:

En Audiencia Pública de fecha seis de junio de dos mil veintitrés. Interviene como ponente el señor Juez Superior **Richard Milton Méndez Suyón**.

I. MATERIA DEL RECURSO:

Viene en grado de apelación la sentencia contenida en la resolución número catorce, de fecha 27 de marzo de 2023, corriente de folios 384 a 391 del EJE¹, que

¹ EJE=Expediente Judicial Electrónico.



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

declaró fundada la demanda, en consecuencia, nulas la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4683-8-2020 y las Resoluciones de Intendencia N° 026014018376/SUNAT y 0230050284697.

II. FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE APELACIÓN:

La demandada **SUNAT**, interpuso recurso de apelación, corriente de folios 397 a 404 del EJE. Menciona que la instancia superior debe proceder a anular la resolución impugnada. Los errores de hecho y derecho consisten concretamente en:

2.1.- La recurrida incurrió en una motivación aparente y/o carente de una debida justificación externa de las premisas. Solo citó lo previsto en los artículos 8° y 9° del Estatuto de la Asociación, pero no explicó por qué considera que regulan como fin la entrega de dinero a sus asociados y/o cónyuge y/o beneficiario por fallecimiento del asociado y/o cónyuge.

2.2.- La recurrida incurrió en una motivación aparente y/o carente de una debida justificación externa de las premisas. De dichos artículos no se desprende que la Asociación deba entregar algún beneficio en caso de fallecimiento, en consecuencia, no se encuentra motivada la conclusión de que su entrega no implica una distribución de rentas sino el cumplimiento de sus fines.

2.3.- La recurrida incurrió en una motivación aparente y/o inexistente. No explicó por qué no estamos ante una distribución directa y/o indirecta de rentas, ni desarrolló estos conceptos. Tampoco, explicó si el importe del auxilio de fallecimiento, que tiene como origen los aportes de los asociados, son rentas.

2.4.- La recurrida incurrió en una motivación aparente y/o inexistente. No se observa la definición de renta prevista en los artículos 1° y 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni el debido desarrollo en su Reglamento. Solo con ello, es posible determinar si el importe entregado por auxilio de fallecimiento califica o no como una distribución de rentas (directa y/o indirecta).

2.5.- La recurrida incurrió en una motivación aparente y/o inexistente. Del análisis de la A-quo no es posible determinar si se cumplió con lo expresamente dispuesto en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta referido a que las rentas de las asociaciones sin fines de lucro estarán exoneradas sino se distribuyen entre sus asociados.



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

La demandada **Tribunal Fiscal**, interpuso recurso de apelación, corriente de folios 408 a 411 del EJE. Menciona que la instancia superior debe proceder a revocar la resolución impugnada reformándola declarar improcedente o infundada la demanda. Los errores de hecho y derecho consisten concretamente en:

2.6.- La recurrida afirmó que el beneficio otorgado a los asociados no implica una “distribución de renta”, sino que al tratarse de un “auxilio de fallecimiento” otorgado en caso de fallecimiento que acontece solo una vez respecto de algún asociado, tiene una connotación estrictamente de carácter asistencial. Sin embargo, no indica el dispositivo legal que sustenta dicha diferenciación.

2.7.- La demandante cuenta con un régimen previsional que tiene por objeto único brindar auxilio por fallecimiento al asociado y/o su cónyuge equivalente a S/ 1,000.00. Entonces, no se cumple con la exclusividad de los fines y se está distribuyendo directamente las rentas de la asociación a favor de los asociados o cónyuge, inobservando los requisitos indicados en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.

III. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN:

PRIMERO: El artículo 148° de la Constitución Política del Estado, prescribe que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa; en atención a ello y en desarrollo de la referida norma constitucional, el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, establece que la acción contenciosa administrativa tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

SEGUNDO: Asimismo, de conformidad con el artículo 364° del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria al presente proceso: "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". En ese sentido, a través de este recurso impugnatorio el Juez superior tiene la facultad de poder **revisar y decidir**



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

sobre todas las cuestiones propuestas y resueltas por el Juez inferior, teniendo en consideración los agravios expuestos por el apelante.

TERCERO: Delimitación de la controversia a resolver:

De la sentencia recurrida, de los recursos de apelación y los demás actuados en autos, se tiene que la decisión sobre los agravios pasa previamente por determinar si la sentencia de primer grado se encuentra debidamente motivada. Y, de ser el caso, verificar si el retiro de la asociación demandante del registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta es acorde a Derecho. *Luego de ello se deberá determinar si corresponde declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4683-8-2020, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0260140183876/SUNAT (**pretensión principal**). Verificar si corresponde se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 02601 40183876/SUNAT, que declara infundada la reclamación contra la Resolución de Intendencia N° 0230050284697 (**primera pretensión accesoria**). Verificar si corresponde se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0230050284697 que declara el retiro de la inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta del Contribuyente, al considerar que el apoyo por asistencia social es distribución de renta (**segunda pretensión accesoria**).*

CUARTO: Los antecedentes administrativos:

4.1.- La Administración Tributaria mediante la Carta N° 180023629153-01 (folios 141 EJE) y el Requerimiento N° 0221180014434 (folios 149 EJE), ambos de fecha 11 de setiembre de 2018, puso en conocimiento de la asociación demandante el inicio de la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de los periodos enero a diciembre de 2016.

4.2.- Producto de la fiscalización, se emitió la Resolución de Intendencia N° 0230050284697 de fecha 4 de julio de 2019 (folios 314 a 315 EJE), que declaró el retiro de la asociación demandante de la Inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta.

4.3.- Posteriormente, la asociación demandante interpuso recurso de reclamación con fecha 22 de julio de 2019 (folios 215 a 220 EJE) ², el cual fue resuelto por la

² Este escrito fue presentado como recurso de apelación, no obstante, por Resolución del Tribunal Fiscal N° 7699-1-2019 de fecha 26 de agosto de 2019 (folios 194 a 195 EJE), se determinó que la Administración Tributaria debía calificarlo como recurso de reclamación y emitir pronunciamiento al respecto.



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

Resolución de Intendencia N° 0260140183876/SUNAT de fecha 17 de enero de 2020 (folios 132 a 137 EJE), que declaró infundado el recurso interpuesto.

4.4.- Finalmente, la asociación demandante interpuso recurso de apelación con fecha 29 de enero de 2020 (folios 125 a 131 EJE), el cual fue resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4683-8-2020 de fecha 9 de setiembre de 2020 (folios 101 a 104 EJE), que confirmó la resolución impugnada.

Dicha resolución se impugna en el presente proceso.

QUINTO: Las normas aplicables al caso concreto:

5.1.- La Constitución Política del Perú:

“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”.

5.2.- El Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS:

“Artículo 12.- Motivación de resoluciones

Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente”.

5.3.- El Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS:

“Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso:

6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia”.

“Artículo 121.- (...)

Mediante la sentencia el Juez pone fin a la instancia o al proceso, en definitiva, pronunciándose en decisión expresa, precisa y motivada sobre la cuestión controvertida declarando el derecho de las partes, o excepcionalmente sobre la validez de la relación procesal”.

“Artículo 122.- Las resoluciones contienen:



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

3. *La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado;*

4. *La expresión clara y precisa de lo que se decide u ordena, respecto de todos los puntos controvertidos. Si el Juez denegase una petición por falta de algún requisito o por una cita errónea de la norma aplicable a su criterio, deberá en forma expresa indicar el requisito faltante y la norma correspondiente”.*

5.4.- El 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 y Ley N° 30404:

“Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

b) Las ganancias de capital.

c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.

d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

(...)

Artículo 2.- Para efectos de esta Ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Entre las operaciones que generan ganancias de capital, de acuerdo a esta Ley, se encuentran:

a) La enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.”

(...).”



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

“Artículo 3.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24.

(...)”.

“Artículo 19.- Están exonerados del impuesto hasta el 31 de diciembre de 2018:

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.

El reglamento establecerá los supuestos en que se configura la vinculación, para lo cual tendrá en cuenta lo siguiente:

(...)

Asimismo, se entiende por distribución indirecta de rentas:

(...)

En los demás casos, la SUNAT deberá verificar si las rentas se han distribuido indirectamente entre los asociados o partes vinculadas.

De verificarse que una entidad incurre en distribución directa o indirecta de rentas, la SUNAT le dará de baja en el Registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta y dejará sin efecto la resolución que la calificó como perceptora de donaciones. La fundación o asociación no gozará de la exoneración del Impuesto en el ejercicio gravable en que se le dio de baja en el referido registro ni en el siguiente, y podrá solicitar una nueva inscripción vencidos esos dos ejercicios.

La disposición estatutaria a que se refiere este inciso no será exigible a las entidades e instituciones de cooperación técnica internacional (ENIEX) constituidas en el extranjero, las que deberán estar inscritas en el Registro de Entidades e



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

Instituciones de Cooperación Técnica Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores”.

SEXTO: El análisis del caso:

Por Resolución de Intendencia N° 0230050284697 se retiró a la asociación demandante de la Inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, debido a que entregó dinero por fallecimiento al asociado o su cónyuge, es decir, realizó una distribución directa de las rentas que conforman el patrimonio de la asociación a favor de sus socios, incumpliendo con el requisito de exclusividad de fines previsto en el literal b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Seguidamente, la asociación demandante interpuso recurso de reclamación. Argumenta que, la entrega del auxilio por fallecimiento al asociado o cónyuge no es reembolsable, tiene carácter asistencial y se da por única vez para aliviar los gastos por sepelio, en virtud del principio de solidaridad. No se trata de una distribución de renta, no tiene carácter de permanente, regular o por resultado del ejercicio económico, además, no realiza ninguna actividad económica que genere renta o utilidades mensuales o anuales.

Posteriormente, por Resolución de Intendencia N° 02 60140183876/SUNAT se declaró infundado el recurso interpuesto, bajo los mismos argumentos de la Resolución de Intendencia N° 0230050284697, agregando únicamente que con el auxilio por fallecimiento del socio o cónyuge se estaría efectuando una reversión de la aportación del socio, constituyendo una distribución directa de renta de la asociación a favor de los socios.

A raíz de ello, la asociación demandante interpuso recurso de apelación. Reproduce los argumentos del recurso de reclamación, asimismo, rechaza la reversión de la aportación, indicando que no hace cálculo del aporte individual de cada socio para devolverle, por el contrario, el aporte es un todo, por lo que no tiene sentido interpretar de manera perjudicial a la institución para gravarlo con impuesto cuando no hace ninguna actividad económica que genere renta ni distribuye renta alguna.

Por último, por Resolución del Tribunal Fiscal N° 4 683-8-2020 se declaró infundado el recurso de apelación. Fundamenta que, para gozar de la exoneración contemplada en el literal b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, las



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

asociaciones sin fines de lucro deben desarrollar de manera exclusiva alguno o algunos de los fines señalados en la norma y no distribuir directa o indirectamente sus rentas entre los asociados.

Añade que, la asociación demandante al realizar la entrega del importe de mil soles por ocasión de fallecimiento al asociado o a su cónyuge no cumple con el requisito de exclusividad de fines y que incurre en una distribución directa en favor de sus asociados de las rentas que conforman el patrimonio de la asociación, incumplimiento con la norma tributaria. En consecuencia, el retiro de la asociación del registro se encuentra conforme a ley.

SÉTIMO: A nivel judicial, la sentencia de primer grado, de fecha 27 de marzo de 2023, declaró fundada la demanda. Precisó que, la controversia consistía en determinar si los fines que persigue la demandante se encuentran incursos dentro de los supuestos establecidos en el literal b) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Debido a que, la Administración Tributaria consideró que se han incumplido los requisitos de exclusividad de fines u objetivos y de no distribución de rentas entre los asociados.

Luego, hizo referencia a los artículos 8°, 9° y 125 ° del estatuto de la demandante, para señalar que el “auxilio de fallecimiento” otorgado a algunos de sus asociados o al cónyuge del socio fallecido, no implica una distribución de rentas sino el cumplimiento de los fines establecidos en el estatuto, esto es, brindar apoyo económico en beneficio de algunos de sus asociados en caso de fallecimiento.

Añadió que, el fallecimiento es un evento que ocurre extraordinariamente una sola vez y respecto de algún asociado, por lo que el apoyo económico busca cubrir el gasto de sepelio. Con ello, cumpliría los requisitos de exoneración del impuesto a la renta, ya que tener como finalidad brindar apoyo a sus asociados no enerva su calidad de asociación de tipo gremial. Además, dicho apoyo económico es estrictamente de carácter asistencial, por única vez y no tiene carácter permanente, regular o por resultado de ejercicio económico. No se enerva el carácter asistencial de la asociación y tampoco se aprecia un fin lucrativo.

Por último, concluyó que la asociación demandante cumplió con los requisitos previstos en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta: exclusividad de fines u objetivos y de no distribución de rentas entre los asociados de la contribuyente.



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

En ese sentido, este órgano superior colegiado deberá determinar si la sentencia de primer grado se encuentra debidamente motivada, y de ser el caso, verificar si el retiro de la asociación demandante del registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta es acorde a Derecho.

OCTAVO: Al respecto, el literal b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta refiere que las rentas de las fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro están exoneradas del impuesto a la renta, siendo las características principales que deben cumplir: la exclusividad de los fines y no distribución de rentas entre sus asociados y partes vinculantes.

La norma de referencia, establece como un fin de las asociaciones sin fines de lucro: la *asistencia social*, la cual puede brindarse a través de asesoramientos gratuitos o apoyos económicos. Por otro lado, la distribución de rentas se da siempre que se encuentre acreditada que la asociación realice actividades económicas que generen rentas y sean repartidos entre sus socios y/o cónyuges.

De la revisión del estatuto de la asociación demandante se aprecia que una de sus finalidades era brindar a los asociados o cónyuges un auxilio de fallecimiento equivalente a S/ 1,000.00, el cual se daba ante la ocurrencia de un hecho único, esto es, el fallecimiento del socio o su cónyuge, con la finalidad de solventar parte de los gastos por sepelio. Por tanto, se cumple con el requisito de exclusividad de fines, pues este apoyo económico califica, por su naturaleza, como asistencia social.

Por otro lado, la SUNAT no ha acreditado que la asociación demandante en el año 2016 haya efectuado alguna actividad económica y generado rentas. Bajo ese contexto, como podría atribuirse distribución de renta si no se acredita previamente que la misma se haya generado. En esa línea de análisis, resulta evidente que la asociación demandante ha cumplido con el requisito de no distribución de rentas entre sus socios y partes vinculadas.

Por tanto, dado que la asociación demandante cumple con los requisitos previstos en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, se determina que no resulta correcto que en el año 2016 se la haya retirado del registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta.

NOVENO: En análisis de los agravios:



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

En cuanto al **primer, segundo, tercer, cuarto y quinto agravios** relacionados a la motivación de las resoluciones judiciales. Previamente, es relevante mencionar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que indica que una resolución fundada en derecho garantiza el derecho que tienen las partes en cualquier clase de proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las normas vigentes, validas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una decisión coherente y razonable de tales normas. Ello implica que los órganos judiciales ordinarios deben fundar sus decisiones interpretando, aplicando o sin dejar de aplicar el conjunto de normas pertinentes al orden jurídico para la solución razonable del caso y desechar las normas derogadas, las incompatibles con la Constitución o las impertinentes para dilucidar el asunto (Expediente N° 03238-2013-PA/TC³).

DÉCIMO: En efecto, a través de la sentencia recaída en el expediente N° 02075-2021-PA/TC⁴, el Tribunal Constitucional concluyó que:

“3. Este Tribunal ha establecido que la exigencia de que las decisiones judiciales sean motivadas garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso mental que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley; pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables (Sentencia 01230-2002-HC/TC, fundamento 11). De este modo, la motivación de las resoluciones judiciales se revela tanto como un principio que informa el ejercicio de la función jurisdiccional como un derecho constitucional que asiste a todos los justiciables (Sentencia 08125-2005-HC/TC, fundamento 10). (El énfasis es nuestro).

4. La motivación debida de una resolución judicial, como ha sostenido este Tribunal en su jurisprudencia, supone la presencia de ciertos elementos mínimos en la presentación que el juez hace de las razones que permiten sustentar la decisión adoptada. En primer lugar, la coherencia interna, como un elemento que permite

³ STC N°03238-2013-PA/TC. Fundamento Jurídico 5.

⁴ Relativo a un recurso de agravio constitucional interpuesto por Gerardo Eto Cruz contra la resolución de fojas 98, de fecha 21 de julio de 2020, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

verificar si aquello que se decide se deriva de las premisas establecidas por el propio juez en su fundamentación. En segundo lugar, la justificación de las premisas externas, como un elemento que permite apreciar si las afirmaciones sobre hechos y sobre el derecho hechas por el juez se encuentran debidamente sustentadas en el material normativo y en las pruebas presentadas por el juez en su resolución. En tercer lugar, la suficiencia, como un elemento que permite apreciar si el juez ha brindado las razones que sustenten lo decidido en función de los problemas relevantes determinados por el juez y necesarios para la solución del caso. En cuarto lugar, la congruencia, como un elemento que permite observar si las razones expuestas responden a los argumentos planteados por las partes. Finalmente, la cualificación especial, como un elemento que permite apreciar si las razones especiales que se requieren para la adopción de determinada decisión se encuentran expuestas en la resolución judicial en cuestión (Sentencia 00728-2008-PHC, fundamento 7).

DÉCIMO PRIMERO: En la misma línea, mediante sentencia recaída en el expediente N° 03346-2021-HC/TC⁵ se determinó que:

“El análisis de si en una determinada resolución judicial vulneró o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo, donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.”

⁵ Referido a un recurso de agravio constitucional interpuesto por don Agustín Enrique Sernaqué Ipanaqué, a favor de don Kevin Alejandro Malca Picón, contra la resolución de fojas 168, de fecha 8 de julio del 2021, expedida por la Sala Penal de Apelaciones de Tumbes de la Corte Superior de Justicia de Tumbes, que declaró infundada la demanda de habeas corpus de autos.



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

De lo expuesto, se colige que la motivación de las resoluciones judiciales constituyen un elemento del debido proceso y, además, se ha considerado como principio y derecho de la función jurisdiccional consagrado en el inciso 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Estado, norma constitucional que ha sido recogida en el artículo 12° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en el inciso 6 del artículo 50° e incisos 3 y 4 del artículo 122° del Código Procesal Civil, y cuya contravención origina la nulidad de la resolución, conforme lo disponen las dos últimas normas procesales señaladas.

Asimismo, una motivación comporta la justificación lógica, razonada y conforme a las normas constitucionales y legales, **así como con arreglo a los hechos y petitorios formulados por la parte demandante y demandada**. En ese sentido, una motivación adecuada y suficiente comprende tanto la motivación de hecho o *in factum* (en el que se establecen los hechos probados y no probados mediante la valoración conjunta y razonada de los medios probatorios incorporados al proceso, sea a petición de parte como de oficio, subsumiéndolos en los supuestos fácticos de la norma) y la motivación de derecho o *in iure* (en el que se selecciona la norma jurídica pertinente y se efectúa una adecuada interpretación de la misma).

DÉCIMO SEGUNDO: Respecto de los agravios formulados, de la sentencia apelada descrita en el sétimo considerando de la presente resolución, se verifica que el juzgado expone los fundamentos de hecho y derechos mínimos que le sirvieron de base para adoptar la decisión referida a que el “auxilio de fallecimiento” cumple con los requisitos de exclusividad de fines y no distribución de renta entre sus socios y vinculados.

En efecto, se examinó el estatuto para determinar los fines de la asociación. Por otro lado, aun cuando no se analizaron los artículos que regulan el concepto y alcance de renta, sí se explicó por qué no se está ante una distribución de renta. Por tanto, no se vulneró los principios de motivación de resoluciones judiciales ni de congruencia previstos en el numeral 5) del artículo 139° de la Constitución, el Artículo VII del Título Preliminar y los artículos 50°, 121° y 122° del Código Procesal Civil.

En ese orden, es importante notar que el hecho que la entidad apelante considere que el juzgado incurrió en error al interpretar o aplicar la norma y/o no esté de acuerdo con la decisión del Juzgado, no convierte a la sentencia de primer grado en



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

una resolución viciada de defectos en su motivación (motivación aparente, inexistente e indebida justificación externa de las premisas). **Siendo ello así, se desestiman estos agravios.**

DÉCIMO TERCERO: En cuanto al **sexto y sétimo agravios** relacionados a sostener que el auxilio de fallecimiento no cumple con los requisitos previstos en el artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta consistentes en la exclusividad de los fines y no distribución de rentas entre los asociados.

Al respecto, el numeral 13) del artículo 2° de la Constitución indica *“Toda persona tiene derecho: A asociarse y a constituir fundaciones y diversas formas de organización jurídica sin fines de lucro, sin autorización previa y con arreglo a ley. No pueden ser disueltas por resolución administrativa”*. De otro lado, el artículo 80° del Código Civil establece *“La asociación es una organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo”*. De acuerdo a estas normas, las asociaciones sin fines de lucro se sustentan en el principio de fin altruista.

La finalidad altruista ha sido definida en la sentencia del Tribunal Constitucional N° 1027-2004-AA/TC⁶, Fundamentos 2 y 3, como: *“(...) el desapego a la obtención de ventajas o beneficios económicos. (...) la finalidad asociativa no puede sustentarse en la expectativa de obtención de ganancias, rentas, dividendos o cualquier otra forma de acrecentamiento patrimonial de sus integrantes. (...) la prescripción de una finalidad lucrativa no impide que la asociación pueda realizar actividades económicas; ello en la medida en que, posteriormente no se produzcan actos de reparto directo o indirecto entre los miembros de la asociación. (...)”*.

DÉCIMO CUARTO: La controversia de este caso se centra en determinar si la asociación demandante debe o no ser retirada del registro de entidades exoneradas del impuesto a la renta.

Siendo así, resulta necesario transcribir los principales artículos de la Escritura Pública de la modificación total del estatuto de la asociación demandante de fecha 22 de octubre de 2014 (folios 226 a 295 EJE):

“De los fines de la Asociación

Artículo 8°: El fin supremo de la asociación es velar permanentemente por la equivalencia de las pensiones con las remuneraciones del personal en

⁶ <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/01027-2004-AA.html>



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

situación de actividad y el cumplimiento de los derechos pensionarios del personal civil, dentro de su marco legal correspondiente.

Artículo 9º Los fines de la asociación se logran mediante los objetivos siguientes:

A.- Gestionar ante la autoridad competente el cumplimiento de los beneficios sociales cuando sean vulnerados (pensiones, compensaciones, bonificaciones, gratificaciones, asignaciones, goces, devengados y otros intereses) de los asociados, accionando en su defensa ante el orden jurisdiccional correspondiente, nacional y supranacional, con las facultades, atribuciones y poderes suficientes.

B. Exigir permanentemente el cumplimiento de las disposiciones legales con respecto a los ingresos de los pensionistas y su equivalencia con las remuneraciones del personal en actividad.

C.- Brindar asesoramiento legal a sus asociados y acudir oportunamente en su defensa ante las entidades públicas cuando se vean afectados en sus beneficios sociales y derechos afines.

D.- Integrar organizaciones de segundo y tercer escalafón con instituciones afines de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional del Perú, que tengan como fines la defensa de los derechos pensionarios y de seguridad social de sus asociados; sin perder su personería jurídica ni su perfil institucional.

E.- Establecer y mantener el régimen de previsión social debidamente financiado y reglamentado.

F.- Contar con medios de comunicación como teléfono, correo electrónico, página web, revistas, boletines y otros con la finalidad de informar el acontecer institucional.

G.- Propiciar y mantener vínculos institucionales con otras asociaciones de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional del Perú, así como con otras instituciones similares de carácter civil, nacional o extranjeras.

H. La Asociación es ajena a toda actividad político-partidaria o religiosa y es respetuosa de los principios de igualdad de derechos y de libre adhesión y retiro voluntario.

Artículo 11º- *Son asociados todos los pensionistas, cónyuges supérstites y sobrevivientes que reúnen las condiciones establecidas en el artículo 4º del presente estatuto, inscritos en el libro padrón de asociados. Se clasifican de la siguiente manera:*

A.- Activos

B.- Honorarios

Del régimen institucional

Artículo 107º- *El régimen patrimonial, es el conjunto de relaciones jurídicas pertenecientes a la Asociación que tienen un valor económico y por ello es susceptible de estimación pecuniaria y está constituida por deberes y derechos (activo y pasivo). El patrimonio de la Asociación será el que arroje su balance y no podrá distribuirse directa ni indirectamente ente los*



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

asociados. Todo ingreso o excedente que arroje un ejercicio se aplicará necesariamente a los fines de la Asociación. El patrimonio está integrado por:

A.- Activo

- 1. Las cotizaciones asociativas*
- 2. Los bienes muebles, inmuebles e intangibles que posea y adquiera la asociación a cualquier título*
- 3. El fondo de reserva previsional*
- 4. Los subsidios, donaciones y legados que reciba.*
- 5. El capital social.*
- 6. Título y Valores*

B.- Pasivo

Pasivo lo constituyen tanto las obligaciones como las cargas o gravámenes que pesen sobre los bienes de la asociación.

Del régimen económico

Artículo 109°:- *El régimen económico de la Asociación se fundamenta en la racional utilización de sus recursos y la distribución equitativa de sus ingresos en función del Plan General de Desarrollo. Sus fondos estarán distribuidos para gastos administrativos y para financiar el régimen de previsión social.*

Artículo 111°:- *Los recursos económicos y financieros que la Asociación dispone para cumplir sus fines son los siguientes:*

- A) Cotización Mensual Ordinaria*
- B) Cotización extraordinaria aprobada en el presupuesto anual o en asamblea general, para un fin específico.*
- C) Los resultados de las actividades económicas aprobadas en el presupuesto anual.*
- D) Los intereses generados por depósitos que se mantengan en el sistema financiero.*
- E) los ingresos provenientes del uso de los bienes muebles e inmueble que posea la asociación.*
- F) las donaciones y legados de carácter económico que le sean otorgadas a la Asociación.*

Del régimen previsional

Artículo 122°:- *El régimen previsional se fundamenta en los fines de la asociación de solidaridad y reciprocidad y tiene por objeto único brindar el auxilio por fallecimiento para el asociado y/o su cónyuge, sus sostenimiento se basa en el criterio de cotización con proporcionalidad del beneficio recibido.*

Del auxilio por fallecimiento

Artículo 125°:- *El auxilio por fallecimiento es el monto que se otorga por única vez:*

- A) Al asociado por defunción de su cónyuge.*



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

A) Al o los beneficiarios del asociado fallecido según conste en su carta declaratoria. De no existir este documento se procederá de acuerdo a lo que establece el Reglamento de Previsión Social.

Artículo 126°:- *Los montos a otorgar por el auxilio por fallecimiento se establecerán en el presupuesto anual aprobado por la asamblea y responderán al criterio de proporcionalidad con la cotización para este fin”.*

DÉCIMO QUINTO: Ahora bien, el literal b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta establece las condiciones para que las asociaciones sin fines de lucro estén exoneradas del Impuesto a la Renta, estos son:

- i) no deben tener un fin lucrativo,
- ii) el instrumento de constitución debe comprender, exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: **beneficencia, asistencia social**, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o vivienda;
- iii) las rentas deben destinarse a fines específicos en el país;
- iv) **las rentas** no deben distribuirse directa o indirectamente, entre los asociados, sus partes vinculadas y a las partes vinculadas de sus asociados; y
- v) en el estatuto debe estar previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines recogidos en la norma⁷.

En el particular, sólo se ha cuestionado el cumplimiento de las condiciones de exclusividad de los fines y no distribución directa ni indirecta de las rentas entre los asociados.

DÉCIMO SEXTO: Sobre el requisito de exclusividad de los fines. La Real Academia Española define a la “asistencia social” como *“la protección a toda persona que no disponga de recursos suficientes y no esté en condiciones de conseguirla por su propio esfuerzo o de recibirla de otras fuentes, especialmente por vía de prestaciones de un régimen de seguridad social”.*

Aunando, dicha finalidad “asistencia social” se sustenta en el principio de solidaridad, por el cual se asiste a una persona con recursos de vida y soluciones para ciertos problemas preestablecidos, de modo tal que pueda obtener una existencia en armonía como la dignidad, teniendo presente que la persona es el fin supremo de la sociedad y del Estado.

⁷ Esta exigencia no es exigible únicamente a las entidades e instituciones de cooperación técnica internacional (ENIEX) desde el 01 de enero de 2013, incorporado por Decreto Legislativo N°1120.



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

Siendo así, el auxilio de fallecimiento previsto en el inciso E) del artículo 9°, 122° y 125° del Estatuto de la asociación demandante, califica como una finalidad de “asistencia social”, en la medida que constituye un apoyo económico hacia sus asociados y cónyuges que se da con la única finalidad de cubrir en parte los gastos por sepelio que se generan ante una situación de necesidad y por única vez.

En ese sentido, se considera que la asociación demandante cumple con el requisito de exclusividad de los fines previsto en el literal b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.

DÉCIMO SÉTIMO: Sobre el requisito de distribución directa e indirecta de rentas entre los asociados y sus partes vinculadas.

Sobre este asunto, TAMBURINI⁸ refiere: “(...), una distribución “directa” se debiera entender producida si, por cualquier mecanismo, tales **flujos** eran canalizados directamente a los asociados para su beneficio fuera de los fines de la entidad (los que, evidentemente, debían estar comprendidos en el inciso b) del artículo 19° de la LIR), a través de cualquier acto jurídico.

*Por su parte, una distribución “indirecta” podría entenderse producida, si, por cualquier mecanismo **las rentas** de la asociación eran canalizadas a los asociados a través de terceros (personas interpuestas), valiéndose de mecanismos fraudulentos o injustificados, que de manera cierta y verificable implicaban una desviación de los recursos respecto de los fines de la entidad para entregarlos a sus integrantes”*

Se acota que, las rentas según los artículos 1°, 2° y 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, son aquellos ingresos, ganancias, beneficios o utilidades que genere enriquecimiento. Que, provengan del capital, del trabajo y la aplicación de ambos factores; de ganancias de capital (ej. enajenación de acciones y participaciones); de ingresos provenientes de terceros (ej. indemnizaciones por lucro cesante), etc.

Cabe añadir que, la Administración Tributaria tiene la obligación de acreditar que la asociación demandante realizó actividades económicas en el año 2016 que le generaron rentas, no obstante, de la revisión de los documentos actuados en el procedimiento de fiscalización se advierte que no identificó ninguna actividad económica realizada por la asociación y menos alguna renta.

⁸ TULLIO TARTARINI, Tamburini Rodrigo. “La distribución directa e indirecta de rentas en las asociaciones civiles sin fines de lucro”.



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

Por consiguiente, se concluye en que la asociación demandante cumple con el requisito de no distribución directa o indirecta de rentas previsto en el literal b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.

DÉCIMO OCTAVO: En esa línea de argumentación, la asociación demandante cumple con los requisitos previstos en el literal b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, y, por ende, no correspondía que en el año 2016 sea retirada del registro de entidades exoneradas del impuesto a la renta.

Por otro lado, el financiamiento del auxilio de fallecimiento proviene únicamente de las aportaciones de todos los asociados de la asociación demandante, en la medida que la SUNAT no ha acreditado la realización de actividades económicas que hayan generado rentas.

Siendo así, y dado que el auxilio de fallecimiento es otorgado independientemente de la suma aportada por los asociados hasta la fecha del fallecimiento del asociado o su cónyuge, se desvirtúa que nos encontremos ante una reversión de aportaciones. ***Siendo ello así, se desestiman estos agravios.***

DECIMO NOVENO: Conclusión:

En consecuencia, los agravios de los recursos de apelación interpuestos por las entidades demandadas respecto del retiro de la asociación demandante del registro de entidades exoneradas del impuesto a la renta, no han desvirtuado la decisión de la sentencia recurrida que declaró fundada la demanda en todos sus extremos, razón por la cual corresponde confirmar la venida en grado.

IV. DECISIÓN:

Por estos fundamentos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 138° de la Constitución Política del Estado, y con lo establecido por el artículo 364° del Código Procesal Civil, norma procesal aplicable de manera supletoria, de conformidad a la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584;

RESOLVIERON:

1. **CONFIRMAR** la sentencia recaída en la resolución número catorce, de fecha 27 de marzo de 2023, corriente de folios 384 a 391 del EJE, que declaró fundada la demanda, en consecuencia, nulas la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4683-8-2020 y las Resoluciones de Intendencia N°



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CON SUBESPECIALIDAD TRIBUTARIA Y ADUANERA

026014018376/SUNAT y 0230050284697.

- 2. DISPONER** la devolución oportuna de los autos al Juzgado de origen, para los fines consiguientes.

En los seguidos por la **ASOCIACIÓN DE PENSIONISTAS DE LAS FUERZAS ARMADAS Y POLICIA NACIONAL** contra la **SUNAT** y el **TRIBUNAL FISCAL**, sobre nulidad de resolución administrativa; **notificándose.** -

MÉNDEZ SUYÓN

MEDINA BONNET

MONTOYA MUÑOZ