



# Tribunal Fiscal

Nº 05688-5-2020

EXPEDIENTE N° : 11503-2018  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 15 de octubre de 2020

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ (R.U.C. N° \_\_\_\_\_),  
contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 25 de julio de 2018, emitida por la  
Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que  
declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ y  
Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ giradas por Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015  
y multa por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que la inclusión de la cláusula de no competencia en el contrato de compraventa de acciones que \_\_\_\_\_ celebró con \_\_\_\_\_ no implicó para los vendedores la obligación de abstenerse de hacer empresa o generar rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, sino que tuvo como objeto que éstos no controlasen ni fuesen titulares de acciones y/o participaciones o se relacionasen como socios, accionistas o equivalentes con personas que desarrollasen la misma actividad económica que \_\_\_\_\_ situación que generaba rentas de segunda categoría derivadas de una obligación de no hacer.

Que agrega que en su calidad de \_\_\_\_\_ o equivalente las actividades limitadas por la referida cláusula de no competencia en ningún caso le generaban rentas de tercera categoría, pues éstas en todo caso serían obtenidas por una persona distinta o separada de ella, es decir, por la sociedad o entidad de la que sería inversionista, y que el hecho que formase parte del denominado \_\_\_\_\_ que ostentaba la mayoría accionaria de \_\_\_\_\_ no convertía a la transferencia de acciones en un acto instrumental que encerraba una transferencia de negocio o empresa que motivara un acuerdo de no competencia que la obligara a abstenerse de hacer empresa o generar rentas de tercera categoría.

Que añade que la cláusula de no competencia incluida en el contrato de compraventa de acciones celebrado entre \_\_\_\_\_ constituía una obligación accesoria a dicha compraventa, debiendo ser interpretada en el marco de la obligación principal de dicho contrato, esto es, la transferencia de acciones, correspondiéndole por tanto los mismos efectos jurídicos de ésta, la que en su caso calificaba como una ganancia de capital afecta a rentas de segunda categoría, por lo que las rentas derivadas de dicha cláusula calificaban también como rentas de segunda categoría, conforme a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que afirma que en el supuesto negado que la renta percibida producto del acuerdo de no competencia sea considerada renta de tercera categoría, tampoco estaría gravada con el Impuesto General a las Ventas puesto que la actividad involucrada en la cláusula de no competencia no es desarrollada de manera habitual por ella, y en el caso negado que los ingresos por dicha actividad fueran considerados renta de tercera por parte de una persona habitual, no podría negarse que éstos también retribuyen prestaciones de no hacer que califican como rentas de segunda categoría no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por lo que en este caso, la base imponible no podría ser cuantificada al no estar prevista en la ley.

Que indica que de acuerdo con el referido \_\_\_\_\_ la intención de las partes al incluir la citada cláusula de no competencia fue limitar la realización de actividades que de realizarse generarían rentas de segunda categoría, siendo que el hecho de incorporar un acuerdo de no competencia como parte esencial de dicho contrato, a efectos de salvaguardar los intereses comerciales



# Tribunal Fiscal

Nº 05688-5-2020

de la no cambia el sentido que debía dársele a dicha cláusula como accesoria al fin principal del contrato que era la transferencia de acciones.

Que señala que la Administración se equivoca al interpretar que mediante la cláusula de no competencia se limitaba la realización de actividades empresariales y se evitaba que se generasen rentas de tercera categoría a través de un negocio, pues, contrariamente a lo señalado por la Administración, la razón de la inclusión de la referida cláusula de no competencia en el contrato de compraventa de acciones no era impedir o limitar que los vendedores de las acciones realizaran actividades empresariales, sino que ejercieran el control accionario en otras empresas relacionadas a los negocios restringidos.

Que sostiene que el objeto de la obligación pactada era impedir que pudiera efectuarse inversiones en acciones y/o participaciones de capital en sociedades que por su rubro pudieran competir con la empresa cuyas acciones se transferían, siendo que interpretar lo contrario constituiría una clara vulneración del principio de legalidad, al dotar a la retribución obtenida por el cumplimiento de la cláusula de no competencia de un efecto normativo no previsto en ninguna disposición tributaria, contraria al tratamiento de las rentas de segunda categoría.

Que mediante escrito ampliatorio, la recurrente señala que este Tribunal en las Resoluciones Nº 00795-8-2020, 00915-8-2020, 01020-8-2020 y 11927-8-2019 ha analizado la materia controvertida, habiendo resuelto que la contraprestación de la cláusula de no competencia califica como renta de segunda categoría y no de tercera categoría.

Que la Administración señala que reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de setiembre de 2015, al considerar que el pago recibido por la recurrente de US\$ 37 499 980,00 por la obligación de no hacer constituía renta de tercera categoría, debido a que el compromiso asumido por la cláusula de no competencia tenía por objeto no solo dejar de ser titular de acciones, sino que limitaba su capacidad de generar rentas de tercera categoría, al tener conocimiento de los negocios restringidos, criterio adoptado en el Informe Nº 069-2015-SUNAT/5D0000, precisando que dicha cláusula de no competencia, la que forma parte de varios compromisos adicionales del contrato celebrados entre los vendedores denominados como grupo de control de la empresa

no era una prestación accesoria, pues calificaba como parte esencial del contrato de venta de acciones, toda vez que la obligación de no hacer, contenida en la cláusula de no competencia, limitaba la actividad empresarial de los integrantes del grupo de control como generadores de rentas de tercera categoría, considerándose que de acuerdo a las normas del Impuesto General a las Ventas, tratándose de servicios, siempre se consideran habituales los servicios que sean onerosos que sean similares de carácter comercial, por lo que dicho acuerdo de no competencia consiste en una prestación de no hacer gravada con dicho tributo, de acuerdo con el inciso b) el artículo 1, inciso c) del artículo 3 y numeral 9,2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 4 de su reglamento.

Que de autos se aprecia que mediante Carta Nº (foja 490) y Requerimiento Nº (fojas 463 a 474), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto de sus obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de setiembre 2015, señalándose como elemento del tributo a fiscalizar: Débito fiscal de ventas y prestaciones de servicios; y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar: Operaciones de ventas y

<sup>1</sup> Notificados el 17 de diciembre de 2015 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de conformidad con lo establecido por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 133-2013-EF (fojas 475 y 491).



# Tribunal Fiscal

N° 05688-5-2020

prestaciones de servicios<sup>2</sup>. Cabe indicar que en dicho procedimiento de fiscalización también se emitieron los Requerimientos N° (fojas 450 a 458), (fojas 392 a 394) y (fojas 388 a 390).

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización parcial, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015 respecto al ingreso percibido por el acuerdo de no competencia, emitiéndose la Resolución de Determinación N° (fojas 499 a 501). Asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, lo que motivó la emisión de la Resolución de Multa N° vinculada con el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015 (foja 497).

Que estando a lo expuesto, la materia controvertida consiste en determinar si los referidos valores han sido emitidos conforme a ley.

## Resolución de Determinación N°

### *Ingreso percibido por el acuerdo de no competencia*

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 499), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015 respecto al ingreso percibido por el acuerdo de no competencia, al constituir un servicio prestado a favor de un tercero y por el cual percibió un ingreso que constituye renta de tercera categoría.

Que el inciso b) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF<sup>4</sup>, señala que son operaciones gravadas, la prestación o utilización de servicios en el país.

Que según el inciso c) del artículo 3 de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1116<sup>5</sup>, constituye servicio toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

Que el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>6</sup>, establece que se encuentran gravadas con dicho impuesto: 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 dicha ley, d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la misma ley.

<sup>2</sup> Mediante Carta N° (foja 326), la Administración comunicó a la recurrente que el plazo de fiscalización iniciado con Carta N° , en el que se había emitido los Requerimientos N° se prorrogaría por un período adicional de seis (6) meses, en virtud a la causal prevista por el inciso a) del numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario, que dispone que dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional cuando exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.

<sup>3</sup> Mediante Carta N° (fojas 332), se declaró nulo el Resultado del Requerimiento N° Anexo N° 1 y notificación respectiva.

<sup>4</sup> Publicado el 15 de abril de 1999.

<sup>5</sup> Publicado el 7 de julio de 2012.

<sup>6</sup> Publicado el 8 de diciembre de 2004.



# Tribunal Fiscal

Nº 05688-5-2020

Que el artículo 2 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 1120<sup>7</sup>, dispone que constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa. Siendo que, en el inciso a) del citado artículo señala que entre las operaciones que generan ganancias de capital, se encuentran 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.

Que los incisos f), i) y j) del artículo 24 de la referida ley indican que son rentas de segunda categoría, las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente; los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24º-A de la misma ley; y las ganancias de capital.

Que cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil, las prestaciones de las obligaciones pueden manifestarse en tres modalidades: dar, hacer y no hacer; respecto a las obligaciones que comprenden prestaciones de no hacer, ...*"consiste únicamente en abstenerse de realizar cierto tipo de conductas o tolerar ciertas actividades del acreedor y que su incumplimiento permite al acreedor exigir la ejecución forzada de la prestación, la destrucción de lo indebidamente hecho o la correspondiente indemnización"*<sup>8</sup>.

Que en el presente caso, mediante Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ (fojas 463 a 473), la Administración señaló que del Resultado del Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ y de la información proporcionada por terceros, tomó conocimiento que el 10 de setiembre de 2015 la \_\_\_\_\_ adquirió el 53,1596% de las acciones representativas de \_\_\_\_\_, habiéndose pactado en la Cláusula 5.02 del contrato de compraventa de acciones un acuerdo de no competencia, a través del cual la recurrente, en su calidad de vendedora, se obligaba a no intervenir como accionista en cualquier negocio en el \_\_\_\_\_ que \_\_\_\_\_ a cambio de una contraprestación en efectivo, que calificaba como una obligación de no hacer que se encontraba gravada con el Impuesto General a las Ventas, por lo que le solicitó, entre otros, que proporcionara información por escrito indicando los fundamentos de hecho y de derecho por los cuales no cumplió con declarar y pagar el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015, como consecuencia del ingreso recibido correspondiente a U\$ 37 500 000,00<sup>9</sup> e indicó que al no haber cumplido con presentar la declaración correspondiente había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

Que en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 23 de diciembre de 2015 (fojas 122 a 129), en el que señaló que no realizaba actividad empresarial; que la obligación derivada de la cláusula de no competencia consistía en la obligación de no controlar y no ser titular de acciones o participaciones en cualquier otra empresa que realizase la actividad económica restringida, las cuales generaban rentas de segunda categoría, al amparo de lo dispuesto en el inciso f) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta; que si bien el acuerdo de no competencia contenía una obligación de no hacer, no se generaban rentas de tercera categoría, al no provenir de actividades de carácter comercial, por lo que no correspondía efectuar pago por concepto del Impuesto General a las

<sup>7</sup> Publicado el 18 de julio de 2012, vigente a partir del 1 de enero de 2013.

<sup>8</sup> HERNANDEZ GIL, Antonio "Derecho de Obligaciones" Tomo 3, Espasa Calpe, Madrid, 1998. Pág. 70. Citado por GUTIERRES CAMACHO, Walter. Código Civil Comentado. Lima, Gaceta Jurídica, 2003. Tomo VI. Pág. 155.

<sup>9</sup> Al tipo de cambio de 3.219 resulta S/ 120 712 500,00.



# Tribunal Fiscal

N° 05688-5-2020

Ventas sobre la renta obtenida por el Acuerdo de No Competencia, y por tanto no había incurrido en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 460 y 461), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente a través del cual manifestó su desacuerdo con la posición de la Administración.

Que mediante Requerimiento N° (fojas 450 a 458), la Administración reiteró a la recurrente que presentara los descargos a las observaciones detectadas, y que de no ser así procedería a reparar la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015, asimismo, le indicó presentara la declaración del citado tributo y periodo a efecto de acogerse al régimen de gradualidad, respecto de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

Que en atención a lo solicitado en dicho requerimiento, mediante escrito de 3 de febrero de 2016 (fojas 63 a 65), la recurrente reiteró los argumentos expuestos en el escrito de 23 de diciembre de 2015. Asimismo, con escrito de 21 de junio de 2017 (fojas 96 a 104), señaló, entre otros, que el grupo de control no es un concepto recogido en la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no se le puede considerar como sujeto pasivo.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 354 a 356), la Administración al amparo del artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que formule los descargos por la acotación contenida en los Resultados del Requerimiento N°

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 355 a 385), la Administración dejó constancia del escrito simple S/N de 14 de noviembre de 2017 presentado por la recurrente (fojas 107 a 119) y reafirmó su posición en relación a que el ingreso obtenido por el acuerdo de no competencia no se encontraba gravado con el Impuesto General a las Ventas, por lo que concluye que no desvirtuó la observación detectada.

Que en el presente caso se advierte que la Administración sustenta el presente reparo en el hecho que el ingreso generado por la recurrente constituía renta de tercera categoría en virtud a que la cláusula de no competencia antes mencionada contempla una prestación de no hacer calificada como un servicio, siendo así una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas; sin embargo, la recurrente señala que el ingreso proveniente de la referida cláusula correspondía a una obligación de no hacer que limitaba su actuación como accionista en otras empresas en el que realizasen la actividad económica restringida en el contrato de compra venta de acciones celebrado entre la y por lo que dicho ingreso se encontraba gravado como renta de segunda categoría para efectos del Impuesto a la Renta y no se trataba de una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Que al respecto, en la Resolución N° 11927-8-2019<sup>10-11</sup>, este Tribunal analizó la aludida cláusula de no competencia materia de autos, en cuanto al Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015, respecto de la madre de la recurrente, estableciendo lo siguiente:

<sup>10</sup> Que revocó la Resolución de Intendencia N° que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° girada a por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015 y Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

<sup>11</sup> Al respecto, debe indicarse que en las Resoluciones N° 00795-8-2020, 00915-8-2020 y 01020-8-2020, este Tribunal ha analizado la misma cláusula habiendo llegado a la misma conclusión. En efecto, mediante Resolución N° 00795-8-2020, este Tribunal revocó la Resolución de Intendencia N° que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° girada a por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015 y Resolución de Multa N° girada por



# Tribunal Fiscal

Nº 05688-5-2020

(...)

“Que a fojas 1 a 36 obra el Contrato de Compraventa de Acciones celebrado el 10 de setiembre de 2015 entre la recurrente y \_\_\_\_\_ a favor de la empresa \_\_\_\_\_ sociedad constituida bajo las leyes de los \_\_\_\_\_”

Que de la revisión del contrato se aprecia que los referidos accionistas transfirieron a la citada empresa sus acciones representativas del 53.1596% del capital social de la \_\_\_\_\_ (foja 34/reverso), verificándose que en la “Sección V - Compromisos Adicionales” las partes pactaron un acuerdo de no competencia con las siguientes características (foja 13):

“Cláusula 5.02. No Competencia. (a) Cada uno de los Vendedores se obliga en forma individual, durante el Periodo Restringido<sup>13</sup>, a no Controlar<sup>14</sup>, ni ser titular (y causar que ninguna de sus Afiliadas<sup>15</sup> controle ni sea titular) de acciones o cualquier participación en, y a no relacionarse (y causar que ninguna de sus Afiliadas se relacione) como socio, accionista o equivalente con, en forma directa o indirecta, cualquier Persona<sup>16</sup> domiciliada en el \_\_\_\_\_ que participe (ya sea en forma directa o indirecta) en cualquier Negocio Restringido<sup>17</sup> en cualquier parte del \_\_\_\_\_ sin el previo consentimiento por escrito de la Compradora (...).”

Que del referido pacto de no competencia se advierte que la recurrente y los otros vendedores se obligaron por el período restringido a: i) No controlar a cualquier persona que participe directa o indirectamente en un negocio restringido, es decir -conforme con la definición de control-, no tener la facultad de ejercer más del 50% del derecho de voto o la facultad de designar o remover a la mayoría de los miembros de directorio, entre otros supuestos, circunstancias que se materializarían con la titularidad de acciones u otras participaciones en el capital social de empresas que participasen en un negocio restringido; ii) No ser titular de acciones o cualquier participación, ni estar relacionado en calidad de socio, accionista o equivalente, con cualquier persona que participe directa o indirectamente en un negocio restringido, es decir, no tener la titularidad de acciones u otras participaciones que le den la calidad de socio, accionista u otro en una empresa que participe de un negocio restringido; y iii) No causar que ninguna de sus afiliadas controle o sea titular o se relacione -en los términos señalados precedentemente- con empresas que participasen en un negocio restringido, es decir, que la recurrente no incumpla, por medio de interpósita persona, las limitaciones pactadas.

la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario. Asimismo, mediante Resoluciones Nº 00915-8-2020 y 01020-8-2020, este Tribunal revocó las Resoluciones de Intendencia Nº \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, que declararon infundados los recursos de reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº \_\_\_\_\_ giradas a \_\_\_\_\_

<sup>12</sup> Además de la recurrente participaron como vendedores,

<sup>13</sup> En la Sección I – Definiciones se establece que “Período Restringido”: “Significa el período que comienza en la Fecha de Cierre y finaliza (i) el décimo aniversario de la fecha de cierre, o (ii) en caso que, antes de la fecha referida en el apartado (i) anterior ocurriera un Cambio de Control en la Compradora, en la fecha que fuera posterior entre (A) el quinto aniversario de la Fecha de Cierre, y (B) la fecha en la cual dicho Cambio de Control tuviere lugar”.

<sup>14</sup> En la Sección I – Definiciones se establece que “Control” significa i) la facultad de ejercer más del 50% de los derechos de voto en la asamblea de accionistas o de socios de cualquier otra persona, y ii) cuando no se cuente con la facultad de ejercer más del 50% de los derechos de voto en la asamblea de accionistas o de socios de cualquier otra persona, la facultad de designar o remover a la mayoría de los miembros de directorio (u órgano equivalente) de dicha persona, o a su socio gerente, entre otros supuestos.

<sup>15</sup> En la Sección I – Definiciones se establece que “Afiliada” significa i) cualquier persona que directa o indirectamente, a través de uno o más intermediarios (en caso de personas naturales incluye familiares directos), controle, sea controlada, o se encuentre sujeta a control común, ii) Familiares directos.

<sup>16</sup> En la Sección I – Definiciones se establece que “Persona” significa cualquier persona natural o jurídica, joint venture, sucesión indivisa, fideicomiso, asociación, organización, sindicato o Entidad Gubernamental.

<sup>17</sup> En la Sección I – Definiciones se establece que “Negocio Restringido” significa los negocios de elaboración, embotellamiento, distribución y/o venta, según fuera aplicable, de bebidas no alcohólicas, aguas gasificadas, pulpas y/o néctares de frutas, y/o snacks empaquetados producidos industrialmente, entre otros.



# Tribunal Fiscal

N° 05688-5-2020

Que de la cláusula citada se observa que por el pacto de no competencia, la recurrente se comprometió a ejecutar una prestación de no hacer en favor de la empresa . . . , tal como la Administración y la recurrente sostiene, advirtiéndose que tal prestación obliga a la recurrente a que no pueda controlar, ser titular o relacionarse con una empresa que participe en un negocio que califique como competencia de la . . . por un período de tiempo determinado.

Que sobre el particular, debe indicarse que esta obligación limita a la recurrente a no ejercer actividades que la conviertan en titular de acciones u otras participaciones que le den la calidad de socio, accionista, participacionista, u otro título similar, en una empresa que participe de un negocio restringido por el citado acuerdo; observándose que la realización de estas actividades podrían generar a la recurrente rentas por dividendos, las que según el inciso i) del artículo 24° del Impuesto a la Renta, constituyen rentas de segunda categoría, debiendo agregarse que incluso podrían generar rentas por enajenación de acciones y similares, previstas como ganancias de capital por el artículo 2° de la ley del citado impuesto, las que constituyen también rentas de segunda categoría, conforme con el inciso j) del anotado artículo 24° de la misma ley.

Que en tal sentido, se aprecia que el pacto de no competencia obliga a la recurrente a no ejercer actividades que le podrían generar rentas de segunda categoría para efectos del Impuesto a la Renta. . .

Que sobre el particular, cabe indicar que conforme puede establecerse de la doctrina civil y societaria, la persona jurídica es un ente separado y con existencia distinta a la de sus miembros o personas naturales<sup>18</sup> que las integran<sup>19</sup>, lo que reafirma que en el presente caso, las rentas de capital, calificadas como de segunda categoría para efectos del Impuesto a la Renta, que obtendría la recurrente por su participación en una entidad empresarial, son diferentes a las rentas de negocios que pudiera obtener tal entidad empresarial, las que serían calificadas como de la tercera categoría para efectos del citado impuesto.

Que por lo tanto, no encontrándose acreditado que las obligaciones de la recurrente consistieran en no ejercer actividades comprendidas como rentas de tercera categoría, conforme con el inciso f) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta, el ingreso de la recurrente por la prestación de no hacer derivada de la cláusula de no competencia pactada con la empresa . . . constituye rentas de segunda categoría, y como tal, no se encuentra gravada como un servicio para efectos de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues esta última norma dispone en su artículo 3° que constituye servicio toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, lo que no se ha verificado en el caso de autos. (...)”

Que en tal sentido, dado que este Tribunal ha concluido en la Resolución N° 11927-8-2019<sup>20</sup> que el ingreso percibido por la recurrente como contraprestación de su obligación de no hacer derivada de la referida cláusula de no competencia pactada con la . . . constituye renta de segunda categoría conforme con lo dispuesto en el inciso f) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta, y teniendo en cuenta que la Administración ha sustentado su reparo únicamente en el análisis de la referida cláusula de no competencia y que no realizó otras comprobaciones a fin de acreditar que la recurrente haya estado obligada a no ejercer actividades comprendidas en la tercera categoría, se concluye que en el presente caso el reparo efectuado por la Administración no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

<sup>18</sup> Podrían asimismo ser otras personas jurídicas.

<sup>19</sup> En este sentido, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00504-10-2011.

<sup>20</sup> Así como en las Resoluciones N° 00795-8-2020, 00915-8-2020 y 01020-8-2020.



# Tribunal Fiscal

N° 05688-5-2020

Que en cuanto a lo afirmado por la Administración respecto a que el acuerdo contenido en la cláusula de no competencia limita la capacidad empresarial de la recurrente de generar rentas de tercera categoría, que dicha cláusula era parte esencial del contrato de transferencia de acciones en el que la recurrente conjuntamente con los demás vendedores de acciones constituían un grupo de control que tenía la mayoría del accionariado, lo que calificaba como una empresa familiar, y que la venta de acciones en bloque implica la transferencia de una empresa, debe indicarse que de acuerdo con lo señalado en la Resolución N° 11927-8-2019, la abstención a que se obligó la recurrente consistía en no participar en empresas en calidad de accionista u otros, lo que le generaría rentas de segunda categoría, y la categoría "empresa familiar" no está contemplada como algún tipo de sujeto de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, así como tampoco éstas contemplan que la venta de acciones por parte de varias personas naturales que sean socios comunes en una persona jurídica, califique como una forma de obtención de rentas de tercera categoría, y que de conformidad con la Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1112 la renta de fuente peruana generada por la enajenación de valores mobiliarios, como acciones y participaciones, efectuada por una persona natural, constituye renta de segunda categoría.

Que sobre la aplicación del criterio contenido en el Informe N° 069-2015-SUNAT/5D0000 invocado por la Administración a efectos de sustentar su posición, cabe precisar que, sin perjuicio de apreciarse que no se refiere exactamente al supuesto de autos, no resulta vinculante para este Tribunal, sino únicamente para aquella, conforme con lo dispuesto por el artículo 94 del Código Tributario<sup>21</sup>.

Que estando a lo expuesto en los considerandos precedentes, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente.

## Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 497) fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, por no haber presentado la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF<sup>22</sup>, constituye infracción no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Que en el presente caso, la Administración atribuyó a la recurrente la comisión de la citada infracción debido a que no presentó la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2015 respecto de los ingresos obtenidos con motivo del acuerdo de no competencia materia del análisis precedente, los que al ser calificados por la Administración como rentas de tercera categoría dieron lugar al reparo a la base imponible del referido tributo y periodo, sin embargo, dado que conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes dicho reparo ha sido dejado sin efecto, no se encuentra acreditada la comisión de la referida infracción y, en consecuencia, corresponde revocar la apelada también en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N°

Que debe indicarse en cuanto al informe oral solicitado que no se realizó debido a que la recurrente presentó desistimiento respecto de dicha diligencia, conforme se aprecia en autos (fojas 1235 a 1240).

Con los vocales Villanueva Aznarán y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

<sup>21</sup> Según el artículo 94° del Código Tributario, el pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

<sup>22</sup> Publicado el 22 de junio de 2013.



# Tribunal Fiscal

N° 05688-5-2020

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N°  
**EFFECTO** la Resolución de Determinación N°

de 25 de julio de 2018, y **DEJAR SIN**  
y la Resolución de Multa N°

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

  
AMICO DE LAS CASAS  
VOCAL PRESIDENTE

  
VILLANUEVA AZNARAN  
VOCAL

  
FLORES PINTO  
VOCAL

  
Rodríguez López  
Secretaria Relatora  
AC//RL/jcs.