



Tribunal Fiscal

Nº 00899-4-2008

EXPEDIENTE N°	:	12119-2004
INTERESADO	:	JUNTA DE USUARIOS DEL SUB DISTRITO DEL RIEGO REGULADO CHANCAY - LAMBAYEQUE
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA	:	Lambayeque
FECHA	:	Lima, 23 de enero de 2008

VISTA la apelación interpuesta por **JUNTA DE USUARIOS DEL SUB DISTRITO DEL RIEGO REGULADO CHANCAY - LAMBAYEQUE** contra la Resolución de Intendencia N° 0750140000177 de 27 de agosto de 2004, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación N° 071-001-0004656 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente invoca la nulidad de la apelada por no encontrarse debidamente fundamentada y por omitir pronunciarse sobre todos los aspectos controvertidos expuestos en la reclamación;

Que asimismo refiere que los ingresos que percibe constituyen recursos del Estado en virtud de lo dispuesto por los Decretos Supremos N° 005-79-AA y 057-2000-AG, por lo que no era necesario que en los estatutos se precisara que en caso de disolución su patrimonio se iba a destinar a otra entidad con los mismos fines, toda vez que el propio Estado se haría cargo de éste;

Que añade que sus ingresos al haber sido fijados por decreto supremo califican como tasas del tipo derechos por el uso o aprovechamiento de bienes públicos, y en consecuencia, no generan rentas gravadas;

Que alega que si bien la propia Administración reconoce que al tratarse de una persona jurídica constituida como una asociación civil sin fines de lucro, cumple con todos los requisitos para gozar de la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en el inciso b) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, excepto con el requisito formal referido a la no inclusión en el estatuto del destino del patrimonio en caso de disolución, no ha tenido en cuenta que la ausencia de un requisito de forma no puede invalidar el goce de un beneficio tributario, conforme se ha establecido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal;

Que precisa que ni la ley o el reglamento del Impuesto a la Renta establecen que el requisito de imposibilidad de la distribución a personas o entidades con fines diferentes a los de la asociación debe ser expreso, y que la asociación no incumple el citado requisito, toda vez que en el artículo quinto de los estatutos se establece que se rigen por las disposiciones del Código Civil, por lo que en caso de disolución resulta aplicable el artículo 98º del Código Civil, conforme al criterio establecido en un caso similar por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04886-3-2003;

Que menciona que el 19 de febrero de 2004 se acordó la modificación del estatuto, incluyendo expresamente una disposición que establece que en caso de disolución el patrimonio de la asociación sólo podrá destinarse a otra asociación que tenga los mismos fines, no pudiendo ser distribuido entre los asociados ni destinado a una finalidad lucrativa, por lo que debe considerarse que la asociación se encuentra exonerada del Impuesto a la Renta;

Que mediante escrito ampliatorio la recurrente señala que en el presente caso corresponde dilucidar si tiene o no la condición de inafecta al Impuesto a la Renta, estableciendo si la tarifa por uso de agua para riego agrario constituye o no renta, y de ser el caso, determinar quién es el titular de dichas rentas de conformidad con lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 057-2000-AG;

RML MFG



Tribunal Fiscal

Nº 00899-4-2008

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente es una entidad de derecho privado constituida como una asociación civil sin fines de lucro, de naturaleza gremial, pero que no ha previsto en sus estatutos que en caso de disolución sus ingresos no se distribuirán entre sus asociados, por lo que no cumple con los requisitos previstos en el inciso b) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta y en consecuencia no califica como entidad exonerada del impuesto, así como tampoco es una entidad inafecta, toda vez que el hecho que las normas administrativas promuevan la creación de juntas de riego no la convierte en una entidad del Estado, por lo que declaró infundada la reclamación interpuesta;

Que en el presente caso, la materia de controversia consiste en determinar si la recurrente se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta;

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, no son sujetos pasivos del impuesto, entre otros, el Sector Público Nacional, con excepción de las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado;

Que el inciso b) del artículo 19º del citado Texto Único Ordenado, modificado por Ley N° 27386, establece que se encuentran exoneradas del Impuesto a la Renta, las rentas destinadas a sus fines específicos en el país, 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, de vivienda, siempre que no se distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados 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;

Que de la revisión de los estatutos de la recurrente (folios 65 a 75), se aprecia que ésta se constituyó como una asociación civil sin fines de lucro, calificando como una persona jurídica de derecho privado, cuyos recursos económicos están conformados por: a) las cuotas que abonen los asociados, b) los intereses que devengue su capital, c) los préstamos que obtenga para la ejecución de su programa de trabajo, d) las donaciones legales y otros ingresos diversos y, e) bienes muebles o inmuebles que adquiera;

Que en tal sentido, la recurrente no califica como entidad inafecta al Impuesto a la Renta al no encontrarse comprendida dentro de los alcances del referido artículo 18º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde analizar si le resulta aplicable la exoneración prevista en el precitado artículo 19º;

Que conforme se ha señalado en los considerandos precedentes, se aprecia en el artículo 1º de los estatutos de la recurrente (folios 65 a 75), que ésta es una persona jurídica de derecho privado, constituida como una asociación sin fines de lucro de duración indefinida;

Que por su parte, los artículos 4º y 5º del estatuto establecen que la finalidad de la recurrente es lograr la participación activa de sus integrantes en el desarrollo, preservación, conservación y uso racional de los recursos agua y suelo, así como en la implementación de la infraestructura del sub distrito de riego, y la realización de acciones de desarrollo de los recursos de agua y suelo en beneficio colectivo de los usuarios de agua del sub distrito de riego;

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05039-5-2002 precisa que las asociaciones con fines gremiales son las que tienen como objetivo principal la defensa mutua y el progreso de las actividades que desarrollan sus asociados, los cuales tienen una profesión, oficio o estado social común;

Que en virtud de lo expuesto, se puede conciliar que la recurrente es una asociación sin fines de lucro y que ha sido creada con la finalidad de realizar actividades gremiales conforme al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 03018-4-2002 que se encuentra referido a una entidad dedicada a las mismas actividades de la recurrente;



Tribunal Fiscal

Nº 00899-4-2008

Que de otro lado, de la revisión de los referidos estatutos se advierte que no existe una disposición expresa referida a que en caso de disolución el patrimonio de la recurrente sería destinado a una entidad dedicada a los fines señalados por el referido inciso b) del artículo 19°;

Que al respecto, se han suscitado dos interpretaciones: una que considera que se cumple el requisito del inciso b) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, cuando en los estatutos de las asociaciones sin fines de lucro no se ha establecido el destino de su patrimonio en caso de disolución, por ser de aplicación supletoria el artículo 98° del Código Civil, y la otra, conforme a la cual no se cumple el requisito del inciso b) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, cuando en los estatutos de las asociaciones sin fines de lucro no se ha establecido el destino de su patrimonio en caso de disolución;

Que según Acta de Reunión de Sala Plena N° 2007-44 de 28 de diciembre de 2007, se aprobó la primera de dichas interpretaciones, de acuerdo con la posición que a continuación se expone:

"Entre las personas jurídicas reguladas por el Código Civil se encuentra la asociación, que supone una organización de personas con la finalidad de llevar a cabo diversas actividades que no persigan un fin lucrativo. En efecto, la legislación y la doctrina definen a la asociación justamente por esta característica, como una persona jurídica sin fin lucrativo, lo que la diferencia de las sociedades mercantiles.

Ese ánimo no lucrativo se refleja en los tres momentos de la vida de una asociación: en el momento de su creación, durante el transcurso de su vida y en el de su fencimiento. En efecto, cuando las personas decidan constituir una asociación, deben considerar esa característica especial, de lo contrario, tendrían que optar por conformar una sociedad mercantil. Asimismo, durante el transcurso de la vida de la asociación, no está permitido que se efectúe reparto de beneficios alguno entre sus asociados¹. Finalmente, esa naturaleza no lucrativa se aprecia al finalizar la vida de dicha persona jurídica, ya que después de la liquidación, los asociados se encuentran impedidos por disposición legal de percibir para sí los bienes remanentes, sino que, por el contrario, dichos bienes tendrán que ser destinados a otras personas o entidades.

Sobre esto último, el artículo 82° del Código Civil establece que uno de los requisitos que debe expresar el estatuto de la asociación, son las normas para la disolución y liquidación de la asociación y las relativas al destino final de sus bienes.

Por otro lado, el inciso b) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que están exoneradas de dicho impuesto las rentas destinadas a sus fines específicos en el país, de asociaciones cuyos estatutos comprendan determinados fines que éste ha previsto. Asimismo, se establece que las rentas no deben ser repartidas entre los asociados y que en los estatutos debe preverse que en caso de liquidación, el patrimonio se destinará a cualquiera de los fines contemplados en el referido inciso.

¹ Al respecto, se sostiene que el fin no lucrativo de una asociación no se debe analizar a partir de la realización o no de actividades que generen excedentes sino a partir de la falta de reparto de dichos excedentes entre los asociados. En ese sentido, véase: DE BELAÚNDE LÓPEZ DE ROMAÑA, J., "Definición de asociación", en: *Código Civil Comentado*, Tomo I, Gaceta Jurídica, 2003, Lima, pp. 395 y ss.; PAEZ, J., "Comentarios al Código Civil Peruano", en: *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, Lima, Año XV, N° II, pp. 217 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 00899-4-2008

Respecto de esto último, surge la interrogante acerca de las asociaciones cuyos estatutos no contienen disposiciones sobre el destino final de sus bienes, concluida la liquidación, a fin de establecer si en dichos casos procede la exoneración prevista por el inciso b) del artículo 19º antes citado. A tal efecto, debe tenerse en cuenta la finalidad del requisito que contempla esta última norma, que consiste en resguardar que los recursos de dichas asociaciones, que se han visto incrementados como producto de la exoneración, no terminen destinándose a finalidades distintas a la previstas por la norma, es decir, con dicho requisito se garantiza la continuidad de la realización de una actividad que ha sido exonerada del Impuesto a la Renta². En ese sentido, corresponde determinar si dicho propósito se cumple en el caso de los estatutos bajo comentario.

Sobre el particular, el artículo IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que si las normas tributarias no prevén alguna situación, procede la aplicación supletoria de otras normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Por tanto, debe analizarse si en el supuesto bajo análisis, procede la aplicación supletoria de alguna norma que supla la falta de pronunciamiento del estatuto, sin que se desnaturalice la norma tributaria.

Como se ha indicado anteriormente, el numeral 8) del artículo 82º del Código Civil establece que uno de los requisitos que debe expresar el estatuto de la asociación, son las normas para la disolución y liquidación de la asociación y las relativas al destino final de sus bienes. Dicha norma no sanciona con nulidad el incumplimiento del requisito descrito³, por lo que ante su omisión, puede aplicarse de manera supletoria el artículo 98º del citado Código⁴, que es una norma con características supletorias⁵, desde que contempla la solución para el caso en el que no sea posible entregar el haber neto resultante de la liquidación del patrimonio de la asociación a las personas que designe el estatuto.

En efecto, el citado artículo establece qué cuando se produce la disolución de la asociación y concluya la liquidación, el haber neto resultante debe ser entregado a las personas designadas en el estatuto, con exclusión de los asociados, y si ello no es posible, la Sala Civil de la Corte Superior respectiva ordenará su aplicación a fines análogos en interés de la comunidad, dándose preferencia a la provincia donde tuvo su sede la asociación. La imposibilidad a la que hace referencia la norma, puede

² Al respecto, véase el acuerdo tomado en Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-23 de 9 de diciembre de 2004. Este acuerdo estuvo destinado a establecer si se cumple el requisito del inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta cuando los estatutos de las fundaciones afectas o asociaciones sin fines de lucro se establece que en caso de disolución su patrimonio resultante se destinará a entidades con fines similares. En virtud de dicho acuerdo se emitió la RTF N° 09625-4-2004 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

³ Debe indicarse que una norma es imperativa si se impone de modo absoluto a la voluntad de los particulares quienes no pueden sustituirla ni alterarla, por lo que se prevén bajo sanción de nulidad. Al respecto, véase: RUBIO CORREA, M., *Título Preliminar - Para Leer el Código Civil*, Tomo III, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1986, pp. 99 y ss.

⁴ Al respecto, en la Resolución N° 024-2001-ORLC/TR de fecha 18 de enero de 2001, el Tribunal Registral ha establecido que el incumplimiento de los requisitos que ha establecido el artículo 82º del Código Civil, no impedirá la inscripción de la persona jurídica, en la medida en que la materia sea regulada por el Código Civil, pues en dicho supuesto éste será aplicado supletoriamente a todo lo no previsto por el estatuto.

Así, puede afirmarse que nuestro legislador no ha previsto que el artículo que contempla los requisitos del estatuto sea una norma imperativa, pues no contiene un mandato bajo sanción de nulidad ante el incumplimiento de requisitos que puedan ser cumplidos por el mismo Código.

⁵ Las normas son permisivas, dispositivas o voluntarias si cumplen una función supletoria de la voluntad de las partes. Éstas se pueden clasificar en interpretativas e integradoras o supletorias, de manera que las integradoras suplen la falta de una declaración de voluntad suficiente. Por su parte, las normas interpretativas son aquellas que ayudan a comprender la voluntad que se ha expresado de modo dudoso. Al respecto, véase RUBIO CORREA, M., *Título ...*, p. 99.



Tribunal Fiscal

Nº 00899-4-2008

presentarse en dos supuestos, cuando se previó de manera expresa la persona a la que debe entregarse el remanente, pero la entrega se torna imposible por causas posteriores a la elaboración del estatuto, o cuando no se ha previsto a quién debe entregarse el mencionado remanente, lo cual también haría imposible cualquier entrega. En dichos supuestos, el Poder Judicial deberá proceder a entregarlo a otra institución que busque fines similares. Como se aprecia, el fin de la citada norma del Código Civil es solucionar el problema que se presenta cuando existe una imposibilidad para hacer entrega del remanente de la liquidación patrimonial, la cual puede presentarse en ambos supuestos.

Esta aplicación supletoria de la norma civil guarda coherencia con la finalidad del requisito establecido por la norma tributaria para que se aplique la exoneración, que, como se ha explicado anteriormente, 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 la 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. Ello, por cuanto el citado artículo 98º del Código Civil establece que el haber neto resultante de la liquidación patrimonial debe ser aplicado a fines análogos.

En consecuencia, si el fin del requisito contemplado por el inciso b) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, es cuidar que el remanente que resulte después de liquidar la asociación no sea destinado a fines que la norma no ha pretendido beneficiar mediante la exoneración, éste se cumple, no solo cuando el estatuto prevé en forma expresa el destino del remanente patrimonial a los fines que dicha norma establece, sino también, cuando, ante la falta de previsión expresa del estatuto, se aplica supletoriamente el artículo 98º del Código Civil".

Que es del caso señalar que si bien los estatutos de la recurrente se aprobaron durante la vigencia del Código Civil de 1936, 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 este último, que señala que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes;

Que estando al criterio expuesto, y habiéndose verificado el cumplimiento de los demás requisitos previstos por el inciso b) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede concluir que la recurrente se encontraba exonerada del Impuesto a la Renta en el ejercicio 2002, por lo que procede revocar la apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 071-001-0004656;

Que con relación a la nulidad invocada por la recurrente, cabe precisar que de la revisión de la apelada se verifica que la Administración emitió pronunciamiento fundamentado respecto de todos los argumentos planteados por la recurrente, no verificándose la causal de nulidad alegada;

Que en cuanto a los demás argumentos de la recurrente destinados a desvirtuar la acotación formulada por la Administración, resulta pertinente indicar, que al haber revocado este Tribunal la resolución apelada y dejado sin efecto el valor acotado, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los otros argumentos referidos por la recurrente en su escrito de apelación;

Que finalmente se deja constancia que con fecha 20 de diciembre de 2007 se llevó a cabo la diligencia de informe oral con la asistencia de ambas partes (folio 216);

Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Zúñiga Dulanto, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera;

FML MJG



Tribunal Fiscal

Nº 00899-4-2008

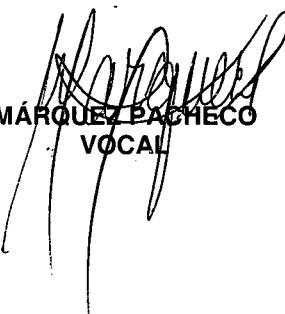
RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0750140000177 de 27 de agosto de 2004, y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 071-001-0004656.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"Se cumple el requisito del inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, cuando en los estatutos de las asociaciones sin fines de lucro no se ha establecido el destino de su patrimonio en caso de disolución, por ser de aplicación supletoria el artículo 98º del Código Civil."

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTA


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


ZÚNIGA DULANTO
VOCAL


Moreno de la Cruz
Secretario Relator
FT/HV/mgp