



Firmado Digitalmente por
REGALADO CASTILLO Juan
Fernando FAU
20131370645 soft
Fecha: 24/01/2025
19:54:37 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 00700-3-2025

EXPEDIENTES N° : 8374-2024 y 8390-2024
INTERESADO :
ASUNTO : Devolución
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de enero de 2025

VISTA las apelaciones interpuestas por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra las Resoluciones N° y de 22 de marzo de 2024, emitidas por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Intendencia N° de 4 de enero y 28 de febrero de 2022, que autorizaron las solicitudes de devolución del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación del artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos seguidos con Expedientes N° al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente sostiene que la Administración pretende “auto extenderse” la exención de intereses y sanciones que el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario dispone única y exclusivamente a favor de los deudores tributarios, para reducir el importe de los intereses compensatorios que le corresponde pagar, en contravención a lo previsto por el artículo 38 del Código Tributario y vulnerando el principio de legalidad, recogidos en las Normas IV y VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que añade que ello se sustenta además en el inciso g) del artículo 92 del Código Tributario, según el cual, la exención de intereses y sanciones por “duda razonable” es un derecho previsto exclusivamente para los administrados, con la finalidad de que estos no se vean perjudicados por las normas tributarias imprecisas, ambiguas u oscuras que emita el Estado. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 7116-5-2002, 6046-3-2004, 1644-1-2006, 4123-1-2006 y 14231-8-2013, así como las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N°

Que manifiesta que ello guarda coherencia con el principio según el cual el Estado, a través de cualquiera de sus entidades (incluida la SUNAT), no puede beneficiarse de la falta de certeza y claridad de sus propias normas para desconocer sus obligaciones y, en este caso en particular, su obligación de pagar a la empresa la totalidad de los intereses compensatorios que le corresponden por el saldo a favor y pagos efectuados por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018, siendo que los intereses debieron computarse desde la fecha en que se presentó la declaración jurada hasta la fecha de la efectiva devolución del saldo a favor generado como consecuencia de las rectificatorias, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 38 del Código Tributario.

Que refiere que la Administración no se ha pronunciado sobre los argumentos que expone y que se ha limitado a sustentar su posición en los principios de equidad, igualdad y buena fe, ignorando el hecho que estos principios solo pueden ser aplicados en beneficio de los administrados y no de la Administración. Cita las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N°



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocío FAU
20131370645 soft
Fecha: 24/01/2025 16:32:51
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

HUERTA LLANOS Marco Titov
FAU 20131370645 soft
Fecha: 24/01/2025 16:42:16
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FARFAN CASTILLO Karina
Donatía FAU 20131370645
soft
Fecha: 24/01/2025 18:47:27
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 00700-3-2025

Que mediante escrito de alegatos la recurrente alega que la Administración invoca fuera de contexto el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario y que por interpretación literal, sistemática y teleológica dicho numeral está referido única y exclusivamente a reconocer un derecho a favor del contribuyente y no de la Administración.

Que por su parte, la Administración señala que el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario contempla la situación de una interpretación equivocada de una norma tributaria debido a una duda razonable, que no es atribuible ni al contribuyente ni al Fisco, por lo que ni el contribuyente, por la omisión del pago de tributos, ni el Fisco, por el pago indebido realizado por el contribuyente, deberían resultar perjudicados con la aplicación de intereses mayores a los establecidos en dicho artículo. Al respecto, sostiene que ante la ausencia de una norma legal expresa sobre la materia, por aplicación de los principios de equidad, igualdad y buena fe, se concluye que con relación a las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso por el asociado, resultará procedente la inaplicación de los intereses devengados en el periodo comprendido desde el día siguiente de efectuado el pago hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la Resolución N° 02398-11-2021 en el Diario Oficial "El Peruano".

Que a través del escrito de alegatos la Administración agrega que, en el caso de la asociación en participación, mientras el asociante solo está sujeto al pago de intereses después de un plazo específico, el asociado tiene derecho a cobrarlos desde el momento del pago indebido o en exceso, no verificándose la existencia de una base objetiva y razonable para realizar una diferenciación, generando una inequidad en la aplicación de la normativa tributaria.

Que según el inciso b) del artículo 92 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1315 y la Ley N° 30734, los administrados tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

Que el artículo 38 del mismo código prevé que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 170 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, no procede la aplicación de intereses ni sanciones si, como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. Añade que, a tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante ley o norma de rango similar, decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154 del referido código.

Que la citada norma precisa que, los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01644-1-2006 y 04123-1-2006 ha señalado que el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario establece como causal eximente del cobro de intereses y de la aplicación de sanciones, la interpretación equivocada de una norma, de lo que se infiere que dicha interpretación ha obedecido a la oscuridad de la norma, de allí que ésta requiera ser aclarada. En tal sentido, el artículo 170 del Código Tributario establece como causal eximente de sanciones e intereses la interpretación equivocada sustentada en la oscuridad de la norma que impide a los administrados efectuar la correcta determinación y pago de su obligación tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 00700-3-2025

Que asimismo, en la Resolución N° 08992-8-2017, entre otras, este Colegiado ha indicado que existe duda razonable cuando la norma es imprecisa, ambigua u oscura; ello permite concluir que lo que da origen al reconocimiento de una duda razonable es la deficiencia de la norma en sí —de su texto—, lo que debe ser determinado en cada caso de manera objetiva, según se ha indicado en la Resolución N° 00913-1-2019.

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

Que asimismo, mediante el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-05 de 14 de junio de 2021¹, recogido en la Resolución N° 05320-9-2021 de 17 de junio de 2021, este Tribunal ha establecido el siguiente criterio: *“Es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: “La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría”*.

Que en los fundamentos de la citada resolución se señala que: *“Como se ha indicado anteriormente, el régimen tributario aplicable ha sido susceptible de distintas interpretaciones y la interpretación recogida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021 evidencia que con anterioridad existía una duda razonable en la interpretación de las normas aplicables², lo que ha sido aclarado mediante dicha resolución. Ello, a su vez, puede conllevar a que se originen intereses moratorios y sanciones de cargo de las partes de un contrato de asociación en participación, por lo que se justifica la aplicación del citado artículo 170 del Código Tributario”*.

Que la Norma VIII del Título Preliminar del mencionado Código Tributario, modificada por el Decreto Legislativo N° 1121, establece que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho y que, en vía de interpretación, no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Que asimismo, según la Norma IX del citado Título Preliminar establece que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les oponga ni las desnaturalicen y supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, o en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

¹ Conforme con el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los Acuerdos de Sala Plena son vinculantes para todos los vocales de este Tribunal.

² De acuerdo con el criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 21908-4-2011, 06098-4-2018, 11932-1-2019, entre otras, el supuesto que ampara la inaplicación de intereses y sanciones bajo los alcances del numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario está referido a la existencia de una ambigüedad, imprecisión u oscuridad en el texto de una norma, que motiva una duda razonable en su sentido y alcances y que requiere ser aclarada a través de una ley o norma de rango similar, decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.



Tribunal Fiscal

N° 00700-3-2025

Que en el presente caso, se verifica que mediante solicitudes de devolución (folios 2 a 14/reverso del Expediente N° y 18/reverso a 22/reverso del Expediente N° presentadas el 3 de noviembre de 2021 y el 3 de enero de 2022 respectivamente (folios 84/reverso a 86/reverso del Expediente N° y 23/reverso del Expediente N° , la recurrente solicitó la devolución de pagos indebidos y/o en exceso vinculados al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018, según el siguiente detalle, más intereses⁴:

Periodo	N° de Expediente	Monto (S/)
2017-13		1 285 548
2017-13		912 060
2017-13		800 000
2018-13		1 617 720

Que en efecto, mediante las Resoluciones de Intendencia N° de 4 de enero y 28 de febrero de 2022, respectivamente (folios 218 a 230 del Expediente N° y 142 a 153 del Expediente N° la Administración reconoce la existencia de pagos indebidos y/o en exceso y, por tanto, autoriza las devoluciones solicitadas por la recurrente. Sin embargo, en lo que respecta al cálculo de intereses a favor de la recurrente con motivo de la devolución, la Administración considera que en el caso bajo análisis resulta aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario y, por tanto, la inaplicación de intereses durante el plazo establecido en dicho artículo.

Que las citadas resoluciones fueron reclamadas por la recurrente (folios 237 a 248 del Expediente N° y 160 a 171 del Expediente N° en el extremo referido a los menores intereses reconocidos a su favor, al considerar que la Administración ha extendido ilegalmente el alcance de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario para beneficiarse de un menor pago de intereses, recursos que fueron declarados infundados mediante las apeladas (folios 252 a 261 del Expediente N° del Expediente N° que son materia de impugnación.

Que en virtud a lo señalado, la controversia consiste en determinar si, a fin de determinar los intereses en favor de la recurrente por pagos indebidos y/o en exceso, corresponde la aplicación del numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario.

Que de los actuados, se verifica que las solicitudes de devolución presentadas por la recurrente se originan por declaraciones rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018⁵, como consecuencia de aplicar el criterio contenido en la Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021, citada previamente, según la cual las participaciones a favor de los asociados en el marco de un contrato de asociación en participación tienen el carácter de dividendos u otra forma de distribución de utilidades y, por tanto, se encuentran inafectas al impuesto cuando el asociado es una persona jurídica domiciliada. Ello originó que el mayor pago del Impuesto a la Renta que sobre las participaciones derivadas del Contrato de Asociación en Participación suscrito con Banco se efectuaran, devinieran en pagos indebidos y/o en exceso susceptibles de devolución.

³ De autos se advierte que si bien por el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 se presentaron diversas solicitudes de devolución (folios 1 a 23 del Expediente N° se dejó constancia que en tanto los argumentos expuestos son idénticos en cada uno de ellos, solo se consideró como válida una solicitud presentada correspondiente al Expediente N° respecto al cual se ha establecido la procedencia de la devolución, sin que tenga objeto emitir un nuevo pronunciamiento sobre las otras devoluciones solicitadas, según se aprecia de la Resolución de Intendencia N° (folio 143 del Expediente N°

⁴ Al respecto, según los documentos que obran en los expedientes, los importes solicitados en devolución mediante los Formularios corresponden al saldo a favor y pagos del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018 efectuados por la empresa empresa que fue absorbida por la recurrente mediante acuerdo de fusión vigente a partir del 1 de enero de 2019.

⁵ Cabe señalar que las declaraciones rectificatorias se presentaron a través de los Formularios PDT , las cuales surtieron efecto conforme lo ha señalado Administración (folios 121/reverso del Expediente N° 2024 y 47 del Expediente N°



Tribunal Fiscal

N° 00700-3-2025

Que la Administración autorizó las devoluciones de los pagos indebidos y/o en exceso por concepto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018 solicitadas por la recurrente; sin embargo, considera que, en aplicación del numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario y de conformidad con lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05320-9-2021, a fin de determinar los intereses en favor de la recurrente, correspondía la inaplicación de intereses desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la Resolución N° 02398-11-2021, motivo por el cual calcula dichos intereses recién a partir del 17 de abril de 2021 y no desde la fecha en que se efectuó el pago indebido y/o en exceso.

Que al respecto, el numeral 1 del artículo 170 del mencionado Código Tributario es claro al señalar que no procede la aplicación de intereses ni sanciones si, como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma.

Que ahora bien, según ha reconocido este Tribunal en las Resoluciones N° 01644-1-2006 y 04123-1-2006 anteriormente citadas, el artículo 170 del Código Tributario establece como causal eximente de sanciones e intereses la interpretación equivocada sustentada en la oscuridad de la norma que impide a los administrados efectuar la correcta determinación y pago de su obligación tributaria.

Que en virtud a lo señalado, de conformidad con la norma y jurisprudencia glosada, la finalidad del artículo 170 del Código Tributario es eximir de intereses y sanciones a los contribuyentes, cuando las omisiones en el pago de deudas tributarias se generen como consecuencia de la existencia de una norma cuyo texto legal es oscuro, impreciso o incompleto, siendo un beneficio establecido en favor de los contribuyentes.

Que nótese que, en el caso de autos, no nos encontramos en el supuesto previsto en el artículo 170 del Código Tributario, que amerite su aplicación, pues no se configura omisión alguna respecto al pago de una deuda tributaria por parte de la recurrente como consecuencia de la interpretación equivocada de una norma, sino que la recurrente efectuó un pago indebido y/o en exceso cuya devolución ha sido reconocida por la propia Administración.

Que la Administración ha reconocido en las apeladas (folio 255 del Expediente N° del Expediente N° que en el caso bajo análisis no se configura el supuesto previsto en numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, al señalar que dicha norma legal no regula el caso en que, como consecuencia de la interpretación equivocada de una norma, el deudor tributario hubiere efectuado un pago indebido y/o en exceso y, en razón a la aclaración de esta, solicite la devolución; agregando que en aplicación de los principios de equidad, igualdad y buena fe, en las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso por el asociado de un contrato de asociación en participación, resultará de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario y, por tanto, la inaplicación de los intereses devengados en el periodo comprendido desde el día siguiente de efectuado el pago hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la Resolución N° 02398-11-2021 en el Diario Oficial "El Peruano".

Que en ese sentido, el beneficio de la exención de intereses y sanciones regulado en el artículo 170 del Código Tributario solo está previsto en favor de los contribuyentes, debiendo agregarse que carece de pertinencia lo afirmado por la Administración sobre la diferencia en el pago de los intereses entre el asociante y el asociado en el caso de las asociaciones en participación.

Que por tanto, al apreciarse que los importes de los intereses por pagos indebidos y/o en exceso solicitados no han sido liquidados de acuerdo a ley, corresponde revocar la apelada a fin de que la Administración reliquide los intereses a favor de la recurrente en observancia con lo establecido del artículo 38 del Código Tributario, conforme a lo expuesto.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 00700-3-2025

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° (folio 307 del Expediente N°

Con los vocales Guarníz Cabell, Huerta Llanos y Farfán Castillo, e interviniendo como ponente el vocal Huerta Llanos.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N°
2. **REVOCAR** las Resoluciones N° de 22 de marzo de 2024, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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

**GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE**

**HUERTA LLANOS
VOCAL**

**FARFÁN CASTILLO
VOCAL**

**Regalado Castillo
Secretario Relator
HLL/RC/AG/ra.**

NOTA: Documento firmado digitalmente