Ministerio de Economía y Finanzas
MENDOZA MELGAR Cesar Arturo FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/05/2025 15:50:45
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 04707-11-2025

EXPEDIENTE N°	:	6978-2024
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA	:	Cusco
FECHA	:	Lima, 23 de mayo de 2025

VISTA la apelación parcial[1] interpuesta por ., con RUC N° contra la Resolución Nº de 12 de marzo del 2024, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, las Resoluciones de Determinación N° a emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, y contra las Resoluciones de Multa N° a a y a giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que carece de sustento el reparo de la Administración al costo de ventas del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, respecto de las participaciones distribuidas a las empresas asociadas derivadas de la celebración de diversos contratos de asociación en participación, señalando que durante dicho período el tratamiento tributario de la distribución de participaciones implicaba que el asociante podía deducir dichas erogaciones como costo o gasto siempre que se hubiese emitido el respectivo comprobante de pago, en tanto que el asociado debía declararlos como rentas de tercera categoría. Para tales efectos, refiere que dicho criterio ha sido contemplado en la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, así como en las Resoluciones N° 00732-5-2002, 03584-4-2009, 07527-3-2010, 18351-4-2013 y 04540-3-2020, emitidas por este Tribunal, y la Casación N° LIMA.

Que refiere que si bien dicho régimen tributario fue modificado en virtud de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021, que constituye precedente de observancia obligatoria, no obstante, este último criterio no podía ser aplicado a situaciones ocurridas con anterioridad a su publicación. Al mismo tiempo, menciona que el Decreto Legislativo N° 1541 es una norma innovativa y no interpretativa, por lo que sus efectos jurídicos solo pueden regir a partir de su entrada en vigor del 1 de enero de 2023, aludiendo que una interpretación en contrario implicaría transgredir los principios de seguridad jurídica, buena fe procedimental, predictibilidad, confianza legítima y la teoría de los actos propios.

Que menciona que la variación del criterio sobre la deducibilidad de las participaciones entregadas habría sido la razón por la cual la Administración modificó los coeficientes declarados para efectos de determinar

[1] Cabe precisar que si bien la resolución apelada también declaró infundado el recurso de reclamación en el extremo referido a los reparos efectuados a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 por i) Saldo a favor del ejercicio 2017 arrastrado indebidamente al ejercicio 2018; ii) Diferencias entre los créditos contra el Impuesto a la Renta declarados y los determinados; y a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero y marzo a diciembre de 2018, por i) Diferencias entre los ingresos mensuales consignados en el Libro Diario y los ingresos mensuales declarados; así como la sanción de multa vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, contenida en la Resolución de Multa N° no se emitirá pronunciamiento respecto a dichos extremos al observarse que estos no han sido cuestionados por la recurrente, conforme se aprecia de su recurso de apelación (fojas 828 a 866).

Ministerio de Economía y Finanzas
EZETA CARPIO Sergio Pio Victor FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/05/2025 14:39:47
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
FUENTES BORDA Jesus Edwin FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/05/2025 14:41:49
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
VÁSQUEZ ROSALES Williams Alberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/05/2025 15:16:54
Motivo: Soy el autor del documento

los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, además de aplicarle intereses referenciales y sanciones por omisiones en los citados pagos a cuenta, en virtud de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017, criterio que estima que no es pertinente para la resolución de la causa, por lo que solicita que, en el supuesto negado que se considere mantener el reparo por deducción de la distribución de participaciones del costo de ventas, se deje sin efecto las resoluciones de determinación y de multa vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos enero a diciembre de 2018, en aplicación del numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, en la medida que dicha aplicación señalada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05320-9-2021 también debe extenderse a los citados intereses y sanciones vinculadas a los referidos pagos a cuenta, al tratarse estos de obligaciones inseparables del Impuesto a la Renta, pese a no ser mencionados explícitamente en la citada resolución.

Que indica que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06858-11-2023 estableció que se encontraba prescrita la acción de la Administración para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016. Asimismo, señala que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02572-10-2024 dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° por lo que solicita se revoque la resolución apelada en el extremo de la modificación del cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2018 y, por ende, que se deje sin efecto las resoluciones de determinación y multa asociadas a las omisiones por dichos pagos a cuenta.

Que por su parte, la Administración señala que reparó la deducción del costo de ventas del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 efectuada por la recurrente, en torno a las participaciones distribuidas como asociante a las empresas asociadas, en estricto cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021, toda vez que en virtud de tal criterio jurisprudencial, dicha distribución de participaciones constituía un supuesto de dividendos u otra forma de distribución de utilidades, por lo que se trataba de un costo y/o gasto no deducible para el asociante a efectos de determinar el Impuesto a la Renta.

Que afirma que correspondía la aplicación de intereses referenciales y sanciones por los pagos a cuenta omitidos, de conformidad con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017, además que no procedía la aplicación del numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario respecto de los intereses y sanciones derivados de la omisión en los pagos a cuenta a cargo de la recurrente, en razón a que estos últimos constituyen obligaciones tributarias independientes de la determinación anual del Impuesto a la Renta, por lo que no podía inferirse que el ámbito de aplicación de la Resolución N° 05320-9-2021 se extendía a los pagos a cuenta, más aún, si estos no son mencionados expresamente en esta resolución.

Que anota que si bien en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06858-11-2023 se estableció que se encontraba prescrita la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, aquella no declaró la invalidez de la Resolución de Determinación N° emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del citado ejercicio, por lo que al seguir siendo válido dicho valor al momento de efectuarse la modificación del cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2018, no cabía amparar lo alegado por la recurrente en tanto no existiese pronunciamiento en contrario por autoridad administrativa o judicial.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización iniciada a la recurrente con Carta N° y el Requerimiento N° (fojas 1, 4 y 5), depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 10 de diciembre de 2021 (fojas 2 y 6), la Administración reparó, entre otros, la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 por distribuciones de participaciones provenientes de un Contrato de Asociación en Participación deducida indebidamente del costo de ventas, como consecuencia de lo cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N° a y por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, así como las Resoluciones de Multa N° a a y

a giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 191 a 255).

Que en tal sentido, corresponde determinar si los valores impugnados han sido emitidos con arreglo a ley.

Resolución de Determinación N°

Que de la revisión del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 629), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 por la deducción realizada al costo de ventas por la distribución de resultados a sus asociados provenientes de los contratos de asociación en participación celebrados por ella en calidad de asociante, por el importe de S/ 62 100 780,01[2].

Que al respecto, mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 43 a 51), la Administración solicitó a la recurrente que brinde sus descargos correspondientes, toda vez que luego de la revisión efectuada a sus libros electrónicos se observó que se había contabilizado[3], como parte del costo de ventas del ejercicio 2018, las participaciones distribuidas a sus asociados en el marco de haber celebrado, en calidad de asociante, una serie de contratos de asociación en participación, pese a que, según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021, al ser sus asociados personas jurídicas domiciliadas en el país los ingresos recibidos por estos no se encontraban gravados con el Impuesto a la Renta y, por ende, tales participaciones no eran deducibles como costo y/o gasto para el asociante, de conformidad con el siguiente detalle:

Razón social del asociado	Importe de participación distribuida (S/)
	2 818 096,20
	2 823 199,53
	5 652 945,49
	8 484 719,18
	17 039 494,17
	2 837 445,67
	2 825 614,51
	2 821 303,48
	16 797 961,78
Total	***S/ 62 100 780,01***

Que a través del Punto N° 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 66 a 82), la Administración dio cuenta del descargo presentado por la recurrente en el cual refiere que no consideró el criterio contenido en la Resolución N° 02398-11-2021, debido a que durante el ejercicio 2018 no se tuvo conocimiento de dicho criterio que fue desarrollado posteriormente, aludiendo que se rigió bajo el tratamiento jurisprudencial vigente en aquel entonces, para lo cual cita a las Resoluciones N° 00732-5-2002, 03584-4-2009, 07527-3-2010 y 04540-3-2020 emitidas por este Tribunal, así como la Casación N° 10814-2016-LIMA. Por su parte, la Administración señaló que la Resolución N° 02398-11-2021 fue publicada en el Diario Oficial El Peruano y constituye precedente de observancia obligatoria, en función de la cual se interpreta de modo expreso y con carácter general la Ley N° 27034, por lo que dicho criterio jurisprudencial rige desde la vigencia de la norma interpretada (1 de enero de 1999) y, por ende, se aplica a las actuaciones de la Administración realizadas desde aquel entonces, entre ellas, al reparo de dicha deducción del costo de ventas del ejercicio 2018.

[2] Cabe precisar que si bien en dicho anexo se menciona un importe de S/ 62 102 573,00, lo cierto es que el monto del reparo es de S/ 62 100 780,01, siendo que dicha diferencia respondió a un error de la Administración que fue reconocido y corregido por ella misma en la resolución apelada (foja 789).

[3] En la Cuenta 65971-Costo del Servicio del C.A en P. y Cuenta de Costo 9271-Atribución de Utilidades C.A en P.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 100), emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente las observaciones a la distribución de participaciones otorgadas a las empresas asociadas, proveniente del contrato de asociación en participación, deducidas indebidamente del costo de ventas del ejercicio 2018, por la suma de S/ 62 100 780,01, a efecto de que presente sus descargos.

Que en el Punto N° 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 113 a 129), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito en el cual señaló que en el ejercicio 2018 dedujo como costo la participación entregada a las empresas asociadas en un contrato de asociación en participación, en razón de ser el criterio vigente en dicho ejercicio, no siendo aplicable el criterio de observancia obligatoria vertido en la Resolución N° 02398-11-2021, por cuanto el mismo solo debe ser aplicado a los hechos suscitados con posterioridad a su publicación. Sin perjuicio de ello, la Administración mantuvo la observación formulada, al considerar que la citada resolución del Tribunal Fiscal resultaba aplicable desde la vigencia de la norma interpretada.

Que teniendo en cuenta lo antes expuesto, en el presente caso la controversia consiste en establecer si la distribución de los resultados realizada por la recurrente en calidad de asociante a las empresas asociadas, detalladas en el cuadro precedente, por el monto total de S/ 62 100 780,01, con los cuales suscribió Contratos de Asociación en Participación, constituye o no un costo deducible para la determinación del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, se aprecia en autos los siguientes contratos: i) Modificación del Contrato de Asociación en Participación, suscrito el 12 de febrero de 2007 por la recurrente (como asociante) y Empresa de (como asociado), estipulándose en su cláusula segunda que su objeto era la explotación comercial de la concesión de transporte público urbano de la ruta "Aguas Calientes – Ciudadela de Machupicchu, para lo cual el asociado debía contribuir con la cesión en uso de los vehículos detallados en el numeral 1.2 de la cláusula primera del presente contrato, a cambio de una participación en los resultados (ganancias o pérdidas) del negocio antes referido; ii) Modificación del Contrato de Asociación en Participación suscrito el 12 de febrero de 2007 por la recurrente (como asociante) y la (como asociado), estipulándose en su cláusula segunda que su objeto era la explotación comercial de la Concesión de transporte público urbano de la ruta "Aguas Calientes – Ciudadela de Machupicchu, para lo cual el asociado debía contribuir con la cesión en uso de los vehículos detallados en el numeral 1.2 de la cláusula primera del presente contrato, a cambio de una participación en los resultados (ganancias o pérdidas) del negocio antes referido; iii) Contrato de Asociación en Participación suscrito el 8 de febrero de 2011 por la recurrente (como asociante) y la Empresa (como asociado), estipulándose en las cláusulas segunda y tercera que su objeto era la explotación comercial de la Concesión de transporte público urbano de la ruta "Aguas Calientes – Ciudadela de Machupicchu, para lo cual el asociado debía contribuir aportando el uso de 1 vehículo, el cual se encuentra detallado en el Anexo I del presente contrato, siendo que en la cláusula quinta se señala que el asociante se obliga a efectuar la atribución de las utilidades del negocio conforme a los términos del contrato en mención; iv) Modificación del Contrato de Asociación en Participación, suscrito el 12 de febrero de 2007 por la recurrente (como asociante) y la (como asociado), estipulándose en las cláusulas segunda y tercera que su objeto era la explotación comercial de la Concesión de transporte público urbano de la ruta "Aguas Calientes – Ciudadela de Machupicchu, para lo cual el asociado debía contribuir con la cesión en uso de 3 vehículos detallados en el Anexo I del presente contrato, a cambio de una participación en los resultados (ganancias o pérdidas) del negocio antes referido; v) Contrato de Asociación en Participación suscrito el 8 de febrero de 2011 por la recurrente (como asociante) y la . (como asociado), estipulándose en las clausula segunda y tercera que su objeto era la explotación comercial de la Concesión de transporte público urbano de la ruta "Aguas Calientes – Ciudadela de Machupicchu, para lo cual el asociado debía contribuir aportando el uso de 1 vehículo, el cual se encuentra detallado en el Anexo I del presente contrato, siendo que en la cláusula quinta se señala que el asociante se obliga a efectuar la atribución de las utilidades del negocio conforme a los términos del contrato en mención; vi) Modificación del Contrato de

Asociación en Participación, suscrito el 26 de mayo de 2008 por la recurrente (como asociante) y la Empresa Municipal de (como asociado), estipulándose en las cláusulas segunda y tercera que su objeto era la explotación comercial de la Concesión de transporte público urbano de la ruta "Aguas Calientes – Ciudadela de Machupicchu, para lo cual el asociado debía contribuir con la cesión en uso de 6 vehículos detallados en el Anexo I del presente contrato, a cambio de una participación en los resultados (ganancias o pérdidas) del negocio antes referido; vii) Modificación del Contrato de Asociación en Participación, suscrito el 12 de febrero de 2007 por la recurrente (como asociante) y la (como asociado), estipulándose en las cláusulas segunda y tercera que su objeto era la explotación comercial de la Concesión de transporte público urbano de la ruta "Aguas Calientes – Ciudadela de Machupicchu, para lo cual el asociado debía contribuir con la cesión en uso de 2 vehículos detallados en el Anexo I del presente contrato, a cambio de una participación en los resultados (ganancias o pérdidas) del negocio antes referido; viii) Modificación del Contrato de Asociación en Participación, suscrito el 12 de febrero de 2007 por la recurrente (como asociante) y la (como asociado), estipulándose en las cláusulas segunda y tercera que su objeto era la explotación comercial de la concesión de transporte público urbano de la ruta "Aguas Calientes – Ciudadela de Machupicchu, para lo cual el asociado debía contribuir con la cesión en uso de 6 vehículos detallados en el Anexo I del presente contrato, a cambio de una participación en los resultados (ganancias o pérdidas) del negocio antes referido; y ix) Modificación del Contrato de Asociación en Participación, suscrito el 12 de febrero de 2007 por la recurrente (como asociante) y la (como asociado), estipulándose en las cláusulas segunda y tercera que su objeto era la explotación comercial de la concesión de transporte público urbano de la ruta "Aguas Calientes – Ciudadela de Machupicchu, para lo cual el asociado debía contribuir con la cesión en uso de 1 vehículo detallado en el Anexo I del presente contrato, a cambio de una participación en los resultados (ganancias o pérdidas) del negocio antes referido[4].

Que en el Libro Diario Electrónico (contenido en el CD que obra a foja 800), la recurrente registró como gasto en la cuenta contable 65971 – "Costo del Servicio del Contrato de Asociación en Participación", por un total de S/ 62 100 780,01, el cual fue contabilizado en el estado de Ganancias y Pérdidas en la cuenta de Costo - Atribución de Utilidades.

Que el artículo 440 de la Ley General de Sociedades aprobada por la Ley N° 26887 (LGS) prevé que el contrato de asociación en participación es el contrato por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas, denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

Que el artículo 24 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que son rentas de segunda categoría, entre otras, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la citada ley.

Que el inciso a) del citado artículo 24-A señala que, para los efectos del impuesto, se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la citada ley, distribuyan entre sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.

Que mediante la Resolución N° 02398-11-2021[5], publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de abril de 2021, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal 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*

[4] Cabe precisar que los contratos en mención se encuentran contenidos en el CD de foja 800.
[5] La que a su vez recoge el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021.

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 entre los fundamentos del citado criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 02398-11-2021, se señaló lo siguiente:

"Como se aprecia de la regulación de la LGS, en el contrato de asociación en participación el asociante actúa en nombre propio y es a quien corresponde en exclusiva la gestión del negocio o empresa. Asimismo, no existe relación jurídica entre el asociado y terceros quienes a su vez no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni viceversa.

(…)

En tal sentido, conforme con la nueva regulación, es exclusiva responsabilidad del asociante el registro y contabilización de las operaciones del negocio o empresa objeto del contrato así como la determinación y pago del Impuesto a la Renta de tercera categoría generada por la actividad empresarial llevada a cabo como consecuencia de dicho contrato, actividad que no es desarrollada por el asociado, quien se comporta a semejanza de un socio, siendo además que la asociación en participación ya no lleva contabilidad independiente. Asimismo, dado que el asociante es quien realiza la actividad empresarial materia del contrato de asociación en participación, será este quien deduzca los costos y gastos que sean necesarios para llevar cabo dicha empresa.

(…)

Ahora bien, en caso que llegasen a producirse beneficios derivados del contrato de asociación en participación y que el asociado reciba una participación, es necesario determinar si conforme con la normativa del Impuesto a la Renta esta se encuentra gravada. En efecto, si bien en la exposición de motivos de la Ley N° 27034, en la que se explica la propuesta de eliminar la referencia a las asociaciones en participación se señaló que: "De conformidad con el artículo 441° de la nueva Ley General de Sociedades, las asociaciones en participación no tienen personería jurídica, razón social ni denominación, correspondiendo al asociante, de manera única y exclusiva, la gestión del negocio o empresa, sin que el asociado asuma ninguna obligación frente a terceros. En consecuencia, carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación en participación a llevar contabilidad independiente" (énfasis agregado), se considera que se hace referencia a que el asociado no es quien desarrolla la actividad empresarial, por lo que no cabe que se le atribuya rentas de tercera categoría por dicho motivo, esto es, conforme con el sistema anterior de atribución de rentas.

Asimismo, no puede perderse de vista que en la realidad fáctica y jurídica, el asociado ha recibido una renta (su participación) derivada de la ejecución de un contrato de asociación en participación, por lo que independientemente de lo señalado en la citada exposición de motivos, dicha participación debe ser analizada a la luz de las normas que regulan el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta y, de ser el caso, determinar si la norma ha inafectado o exonerado a dicha renta (…) En tal sentido, debe determinarse qué tipo de renta es la obtenida por el asociado.

(…)

Atendiendo a lo expuesto en los considerandos previos, teniendo en cuenta que se otorga al asociado el derecho a participar en las utilidades o resultados del negocio objeto del contrato, lo que este recibe como participación en las utilidades o resultados del negocio emprendido por el asociante, en virtud al contrato de asociación en participación, constituye, para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, "dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades", según lo establecido en el inciso a) del artículo 24-A de

la referida ley.

(…)

Por lo tanto, se concluye que 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 la Resolución N° 06619-4-2002, este Tribunal ha señalado que los dividendos, constituyen obligaciones con terceros originadas con posterioridad a la generación y determinación de la renta gravada (resultados del negocio), y no de operaciones que ocasionan la generación de rentas gravadas o permitan mantener su fuente como lo prescribe el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no corresponde su deducción a fin de determinar la renta neta de tercera categoría.

Que en tal sentido, atendiendo a las normas citadas y a lo establecido por este Tribunal en las resoluciones antes glosadas, la distribución de resultados por la recurrente a sus asociados, por el importe de S/ 62 100 780,01, constituye dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades y, por consiguiente, no resulta deducible como costo y/o gasto para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. En tal sentido, el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo[6].

Que teniendo en cuenta lo expuesto, cabe indicar que no resulta atendible el argumento de la recurrente en torno a que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021 no le sea de aplicación por el hecho de que al momento de la deducción de las participaciones del costo de ventas (ejercicio 2018) existiese un tratamiento jurisprudencial diferente, toda vez que, de conformidad con el criterio vertido en la Resolución N° 00037-10-2018, las resoluciones del Tribunal Fiscal que establezcan un criterio de interpretación (como lo es el caso de la Resolución N° 02398-11-2021) rigen para las impugnaciones sobre actos anteriores al nuevo criterio, que al momento de establecerse se encontraban en trámite, y para las impugnaciones posteriores al criterio establecido (como en el caso materia de autos).

Que en cuanto a la invocación realizada por la recurrente de la Resolución de Superintendencia N°042-2000/SUNAT, cabe indicar que –tal como se ha señalado en la aludida Resolución N°02398-11-2021– lo dispuesto por la mencionada resolución de superintendencia constituyó un régimen transitorio aplicable solamente al ejercicio gravable 1999, por lo que no puede ser aplicada a casos distintos al normado en ella.

Que en relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que puede deducir como gasto las participaciones de los asociados, según la Sentencia de Casación N° 10814-2016 LIMA; como se indicó, este Tribunal mediante la Resolución N° 02398-11-2021, que constituye precedente de observancia obligatoria, estableció, entre otros, 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*", siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, por lo que esta instancia no puede apartarse de ellos, no resultando atendibles los argumentos esgrimidos en sentido contrario.

[6] Similar pronunciamiento ha sido emitido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01702-9-2024 y 01727-5-2025, esta última emitida respecto de una apelación formulada por la recurrente.

Que asimismo cabe agregar que el criterio vertido en la referida jurisprudencia de observancia obligatoria ha sido acogido por la incorporación efectuada por el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 1541 al artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta[7].

Que en cuanto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00732-5-2002, 03584-4-2009, 07527-3-2010, 18351-4-2013 y 04540-3-2020, invocadas por la recurrente, cabe indicar que no resultan de aplicación en el presente caso, pues fueron emitidas con anterioridad a la Resolución N° 02398-11-2021, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

Que por último, en relación a los argumentos de la recurrente referidos al Decreto Legislativo N° 1541, cabe señalar que, tal como ella manifiesta, dicho decreto legislativo entró en vigencia el 1 de enero de 2023; no obstante, como se indicó, lo establecido en el mismo acogió el criterio establecido en la aludida Resolución N° 02398-11-2021, en el sentido que la participación del asociado de un contrato de asociación en participación califica como dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades y, por ende, la participación del asociado no constituye costo o gasto deducible para el asociante[8], por lo que carece de sustento lo alegado por aquella en sentido contrario, no advirtiéndose tampoco vulneración alguna a los principios que esta invoca.

Resolución de Determinación N° y a

Que de la revisión del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° y a (fojas 637 y 638), se aprecia que la Administración reparó, entre otros[9], los coeficientes aplicables para calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018.

Que mediante el Punto N° 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 52 a 54), la Administración sostuvo que la recurrente podía brindar sus descargos en caso de no estar de acuerdo con la modificación del cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos enero y febrero de 2018, al considerar que correspondía aplicar el coeficiente de 0,2186 en el cálculo de dichos pagos a cuenta, en concordancia con la reliquidación efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por la que se emitió la Resolución de Determinación N Asimismo, para el caso de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2018, aludió que correspondía aplicar el coeficiente de 0,2255, calculado de conformidad con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, sustentada en la Resolución de Determinación N° según el siguiente detalle:

Pagos a cuenta de enero y febrero de 2018		
Cálculo del coeficiente	**Según contribuyente**	**Según SUNAT**
Impuesto calculado	3 472 421,00	18 693 724,00
Ingresos netos	85 527 611,00	85 527 611,00
Coeficiente	0,0406	0,2186

[7] El aludido artículo 5 incorpora como inciso i) al artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a: *"La participación del asociado de un contrato de asociación en participación"*.

[8] Similar pronunciamiento ha sido emitido por este Tribunal en la Resolución N° 01702-9-2024.

[9] Efectuó reparos a las bases imponibles en los periodos enero, y marzo a diciembre de 2018, los cuales no son materia de cuestionamiento.