

PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ  
FACULTAD DE DERECHO



Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No.  
02398-11-2021

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado  
que presenta:

**Juan Rubén Quijano Calderón**

ASESOR:

**Alfonso Octavio Tapia Rojas**


Lima, 2025

## Informe de Similitud

Yo, TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado “Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No. 02398-11-2021”, del autor(a) QUIJANO CALDERÓN, JUAN RUBÉN, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 27%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 13/07/2025.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 15 de julio del 2025

TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO	
DNI: 45555184	Firma:
ORCID:  <a href="https://orcid.org/0009-0004-5410-1330">https://orcid.org/0009-0004-5410-1330</a>	 ALFONSO OCTAVIO TAPIA ROJAS ABOGADO REGISTRO CAL 74557

## **RESUMEN**

En el presente informe jurídico se analiza la problemática surgida sobre el tratamiento de las participaciones correspondientes a los asociados de un Contrato de Asociación en Participación. Así, se realiza un análisis crítico sobre la argumentación realizada por el Tribunal Fiscal sobre la base de la cual dicho ente colegiado determinó que dichos ingresos debían ser considerados como un supuesto de dividendos u otra modalidad de distribución de utilidades. Al respecto, se llega a la conclusión de que, en base a la normativa vigente para el caso concreto, la interpretación realizada por este ente colegiado desnaturaliza la figura jurídica de dicho contrato asociativo y las rentas recibidas por los asociados estaban gravadas como rentas de tercera categoría.

### **Palabras clave**

Dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, personas jurídicas, participación, asociado, asociante.

### **ABSTRACT**

This legal report analyzes the issues arising from the tax treatment of the shares corresponding to associates under a Silent Partnership. It presents a critical analysis of the interpretation adopted by the Tax Court regarding the applicable regulations in the specific case, based on which it concluded that such income should be treated as dividends or another form of profit distribution. In this regard, the report concludes that the interpretation issued by this collegiate body distorts the legal nature of said associative contract, and that the income received by the associates should have been taxed as third-category income.

### **Keywords**

Dividends or any other form of profit distribution, Third-category income, Participation, Associates, Associate manager.

## INDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO .....	3
1. Introducción .....	4
1.1. Justificación de la elección de la resolución .....	4
1.2. Presentación del caso.....	5
2. IDENTIFICACIÓN DE HECHOS RELEVANTES .....	6
2.1. Antecedentes .....	6
3. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS.....	11
3.1. Problema principal.....	11
3.2. Problemas secundarios .....	11
4. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A.....	11
4.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios .....	11
4.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución .....	13
5. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS .....	13
5.1. ¿Las participaciones recibidas por los asociados constituían renta gravada según la Ley del IR? .....	13
5.2. ¿La interpretación realizada por el Tribunal Fiscal desnaturaliza la figura del CAEP en cuanto a la dinámica empresarial que sigue dicho contrato al calificar los ingresos recibidos por el asociado como un supuesto de dividendos? .....	16
5.3. ¿El Tribunal Fiscal usa los métodos de interpretación permitidos o, por el contrario, vulnera lo establecido por la Norma VIII del CT? .....	37
6. CONCLUSIONES.....	44
7. BIBLIOGRAFÍA.....	45

## PRINCIPALES DATOS DEL CASO

<b>No. Exp. / No. Resolución o sentencia / nombre del caso</b>	Resolución del Tribunal Fiscal No. 02398-11-2021
Área(s) del derecho sobre las cuales versa el contenido del presente caso	Derecho tributario y derecho corporativo
Identificación de las resoluciones y sentencias más importantes	Resolución del Tribunal Fiscal No. 02398-11-2021
Demandante / Denunciante	Contribuyente
Demandado / Denunciado	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT.
Instancia administrativa o jurisdiccional	Tribunal Fiscal
Terceros	
Otros	Constituye jurisprudencia de observancia obligatoria

## **1. Introducción**

### **1.1. Justificación de la elección de la resolución**

Al respecto, la Resolución No. 02398-11-2021 fue elegida por someter a debate un tema ampliamente discutido en instancias judiciales y administrativas, así como a nivel de la doctrina nacional y extranjera. En efecto, la resolución mencionada aborda el tema, ampliamente discutido, del tratamiento aplicable a los Contratos de Asociación en Participación (en adelante, "CAEP"), centrándose especialmente en el tratamiento correspondiente a las participaciones que reciben los asociados de estos contratos.

Así, dicha resolución respondía a un contexto de incertidumbre jurídica respecto al régimen aplicable a los citados contratos. Esto pues, como se desprende la revisión de la jurisprudencia relevante, no existía una interpretación uniforme por parte de las entidades administrativas y judiciales respecto al tema de debate, lo cual vulnera principios constitucionales como la seguridad jurídica, generando consecuencias negativas para los contribuyentes.

En ese contexto, la resolución seleccionada tiene especial relevancia, ya que en ella -recogiendo los criterios desarrollados en el Acuerdo de Sala Plena No. 2021-03- se fija, como jurisprudencia de cumplimiento obligatorio, que las participaciones de los asociados deben ser tratadas, para efectos del Impuesto a la Renta (en adelante, "IR"), con el régimen tributario aplicable a los dividendos.

Sin embargo, la interpretación adoptada por dicho ente colegiado fue objeto de numerosos cuestionamientos por parte de distintos sectores de la doctrina jurídica nacional. En específico, se hizo énfasis en la falta de fundamentación con la cual el tribunal subsume al concepto de participaciones de asociados en el supuesto de dividendos u otras formas de distribución

de utilidades, lo cual para muchos implicó un desconocimiento de las instituciones jurídicas sobre las cuales se pronunció.

En esa línea, considero que la materia abordada por la resolución seleccionada continúa siendo un punto de discusión actual, en la medida en que aún resulta pertinente evaluar si la interpretación asumida por la Sala Plena se encontraba conforme con el ordenamiento jurídico vigente en ese momento. Ello toma mayor relevancia, pues dicha interpretación fue posteriormente cristalizada en la normativa tributaria a través del cambio normativo establecido por el Decreto Legislativo No. 1541.

## **1.2. Presentación del caso**

Al respecto, en la citada resolución, el Tribunal resolvió una controversia suscitada entre un contribuyente, quien actuaba como asociado en un CAEP, y la SUNAT, concluyendo con la revocatoria de la Resolución de Intendencia, así como con la revocación tanto de la Resolución de Determinación como de la Resolución de Multa emitidas en virtud de la fiscalización realizada a dicho contribuyente.

Por un lado, la SUNAT formuló una observación al contribuyente respecto del IR correspondiente al ejercicio 2008, argumentando que la participación recibida por este en virtud del CAEP constituía renta de tercera categoría en función de lo previsto por la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT. Por el contrario, el contribuyente sostenía que el monto recibido por concepto de su participación constituía renta inafecta, dado que las ganancias generadas en el marco del contrato recaen exclusivamente en el asociante y, en consecuencia, las rentas distribuidas a los asociados no deberían encontrarse gravadas.

Al respecto, en la citada resolución, el Tribunal Fiscal determina cual es el tratamiento tributario aplicable -para efectos del IR- a las participaciones de los asociados en un CAEP, concluyendo que dichos conceptos califican como dividendos cualquier otra forma de distribución de

utilidades, conforme a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del IR. En consecuencia, dado que las personas jurídicas, como es el caso del contribuyente, no se encuentran sujetas al gravamen sobre dividendos, la observación realizada no resultaba acorde a derecho.

En esa línea, la controversia se centra en analizar si el Tribunal Fiscal en su interpretación toma en cuenta la naturaleza del CAEP y el desarrollo normativo histórico que esta figura ha tenido en el marco regulatorio del IR. Así, como se desarrollará más adelante, consideramos que interpretación analizada desconoció tales aspectos del citado contrato al subsumir el concepto de las participaciones de los asociados en el inciso a) del artículo 24-A la Ley del IR.

## **2. IDENTIFICACIÓN DE HECHOS RELEVANTES**

### **2.1. Antecedentes**

Durante el ejercicio 2008 -ejercicio fiscalizado en el caso objeto de análisis- existía un panorama de incertidumbre en torno al tratamiento aplicable a los CAEP para efectos del IR.

Esta situación se originaba en que, hasta antes de 1998, la Ley del IR contemplaba un régimen aplicable para este tipo de contratos asociativos, el cual, si bien era objeto de críticas por no reflejar con precisión la naturaleza jurídica de la figura, ofrecía cierto grado de previsibilidad jurídica para los contribuyentes.

Sin embargo, a partir del ejercicio 1999, se suprimieron de la Ley del IR todas las menciones a los CAEP, por lo cual no quedaba claro cuál sería el tratamiento de dichos contratos para efectos del IR. En ese contexto, la el pronunciamiento del Tribunal Fiscal que constituye el objeto del presente informe busca dar respuesta a dicha incógnita, estableciendo el tratamiento tributario correspondiente a dicho contrato.

## 2.2. Hechos relevantes del caso

En el ejercicio 2000, el contribuyente celebró un CAEP, en cuya tercera cláusula se estableció que el objeto del mismo consistía en la provisión de energía eléctrica, utilizando para tal fin la infraestructura aportada por el asociado al contrato. En ese sentido, el contribuyente, en su rol de asociada del CAEP, realizó una contribución en especie para el desarrollo del negocio.

Luego, la SUNAT notificó la Carta de Presentación junto con el Primer Requerimiento al contribuyente, dando inicio así al procedimiento de fiscalización parcial respecto del IR correspondiente al ejercicio 2008. Así, como resultado de dicho procedimiento de fiscalización, la SUNAT cuestionó la determinación de la base imponible del IR correspondiente al ejercicio fiscalizado, argumentando que la recurrente no declaró los ingresos derivados del citado CAEP, por el importe ascendente a S/. 2,026,606.00.

Posteriormente, mediante recurso de reclamación, el contribuyente impugnó la Resolución de Multa y Resolución de Determinación emitidas en virtud del mencionado procedimiento de fiscalización. Si embargo, con fecha 5 de setiembre de 2014, dicho recurso fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia de la SUNAT.

Al no estar conforme con dicho pronunciamiento, el contribuyente presentó un recurso de apelación, lo que dio lugar a que el caso fuera sometido a conocimiento del Tribunal Fiscal. En ese contexto, dicho ente colegiado delimitó la discusión a determinar si la participación percibida por el contribuyente, en su rol de asociado dentro del CAEP, debía ser considerada como un gravado con el IR.

En virtud de lo anterior, se presentarán cuales fueron los fundamentos expuestos por las partes que intervinieron en esta controversia:

#### **a) Fundamentos de la SUNAT:**

- Tras revisar el Libro Mayor y los registros contables del contribuyente, se pudo advertir que este no había declarado la totalidad de los ingresos obtenidos en virtud de su rol de asociado dentro del CAEP.
- En tal sentido, considerando lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley del IR, así como en el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, la SUNAT concluyó que dichos ingresos debieron ser reconocidos y declarados para efectos de la determinación del IR del ejercicio fiscalizado.
- Nótese que la SUNAT, en dicha interpretación, alude a que la citada resolución de superintendencia regula cuál debe de ser el tratamiento fiscal correspondiente a los ingresos analizados. Esto, como se verá más adelante, es algo que se repitió en reiteradas ocasiones por cierto sector de la jurisprudencia -a nivel administrativo y judicial-, pues, luego de 1998, no existía una regulación expresa para el caso de las participaciones de los asociados de un CAEP.

#### **b) Fundamentos del contribuyente:**

- Considerando la modificación introducida por la Ley No. 27034, así como las disposiciones complementarias emitidas para su adecuada aplicación, no correspondía reconocer las diferencias aludidas por la SUNAT en los ingresos gravados del contribuyente a efectos de la determinación del IR del ejercicio 2008.
- Ello en tanto que la Resolución de Superintendencia aludida por la SUNAT, que señalaba que los ingresos derivados de un CAEP

debían ser computados por los asociados como renta de tercera categoría, solo resultaba aplicable al ejercicio 1999, no siendo aplicable extensivamente a los contratos suscritos con posterioridad.

- Así, este señala que una interpretación que discrepe de ello, conllevaría que los ingresos del CAEP estarían sujetos a tributación tanto en cabeza del asociante como del asociado, configurando así un supuesto de doble imposición tributaria.
- Ello resultaría contrario al marco legal vigente en ese momento, debido a que infringiría el principio de reserva de ley en materia tributaria y lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (en adelante, "CT").

### **c) Fundamentos del Tribunal Fiscal:**

En ese contexto, dado que las distintas salas del Tribunal Fiscal no mantenían una interpretación uniforme sobre la materia controvertida, el asunto fue llevado a Sala Plena. En consecuencia, a través del Acuerdo de Sala Plena No. 2021-3, se expusieron -entre otros- los siguientes fundamentos:

- La Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT fue emitida como un régimen de carácter transitorio, con aplicación exclusiva al ejercicio fiscal 1999, por lo cual no resulta jurídicamente correcto extender su alcance a situaciones sucedidas con posterioridad a dicho ejercicio.
- A raíz de la modificación introducida por la Ley No. 27034 a la Ley del IR, se considera que el asociado no es el sujeto que ejecuta la actividad empresarial en los CAEP. En consecuencia, no corresponde atribuirle rentas de tercera categoría en virtud de los ingresos recibidos por la ejecución del CAEP.

- Sin embargo, desde un enfoque tanto jurídico como práctico, se advierte que el asociado ha percibido una renta al recibir su participación como consecuencia de la ejecución del CAEP. Por lo tanto, en virtud del principio de legalidad, si un determinado ingreso se encuentra gravado conforme al marco normativo del IR, no puede excluirse dicho gravamen, a menos de que existe una disposición legal expresa que disponga su inafectación o exoneración.
- En esa línea, considerando que el asociado adquiere el derecho a participar en los resultados del negocio realizado en virtud del CAEP, se concluye que lo percibido por este constituye, para efectos del IR, un supuesto de "*dividendo u otra forma de distribución de utilidades*" bajo el supuesto regulado en el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del IR.
- Por ello, dado que el artículo 24-B de la mencionada ley ha previsto que las personas jurídicas que reciban ese tipo de rentas provenientes de otras personas jurídicas no deberán computarlas para determinar su renta imponible, se concluye que las participaciones recibidas por los asociados que sean personas jurídicas en el marco de un CAEP no se encuentran gravadas con el IR de tercera categoría.

Conforme a ello, el ente colegiado determinó que, toda vez que el contribuyente es una persona jurídica, los ingresos que este reciba por su participación en el CAEP será considera como una renta no gravada con el IR.

### **3. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS**

#### **3.1. Problema principal**

3.1.1. Conforme a la normativa vigente y aplicable ¿las participaciones recibidas por los asociados de un CAEP estaban gravadas como un supuesto de dividendos u otra forma de distribución de utilidades?

#### **3.2. Problemas secundarios**

3.2.1. ¿Las participaciones recibidas por los asociados constituían un supuesto de renta gravada según la Ley del IR?

3.2.2. ¿La interpretación realizada por el Tribunal Fiscal desnaturaliza la figura del CAEP en cuanto a la dinámica empresarial que sigue dicho contrato al calificar los ingresos recibidos por el asociado como un supuesto de dividendos?

3.2.3. ¿El Tribunal Fiscal usa los métodos de interpretación permitidos o, por el contrario, vulnera lo establecido por la Norma VIII del Título Preliminar del CT?

### **4. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A**

#### **4.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios**

Al respecto, el debate aquí planteado parte de analizar la interpretación esbozada por el Tribunal sobre el tratamiento, para efectos del IR, de las participaciones recibidas por los asociados en un CAEP.

En el presente caso, el Tribunal Fiscal subsume dichas participaciones dentro de lo previsto en el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del IR, concluyendo que estas constituyen utilidades distribuidas por personas jurídicas entre quienes las integran. Sin embargo, considero que la calificación adoptada por el referido ente colegiado contradice la

naturaleza jurídica de los CAEP, así como el desarrollo normativo que ha tenido lugar en nuestro ordenamiento en relación al tratamiento aplicable a este tipo de contratos.

Esto pues, por un lado, del análisis de la normativa societaria puede observarse que una de las características esenciales y distintivas de los CAEP es que dichos contratos no constituyen, de modo alguno, una persona jurídica independiente u separada del asociado y el asociante. Por otro lado, de los cambios que tuvieron lugar en la normativa del Impuesto a la Renta respecto de los Contrato de Asociación en participación, se desprende que estos contratos dejaron de ser considerados personas jurídicas para efectos de dicho impuesto.

En ese sentido, considero que no resulta adecuado a nivel técnico subsumir a las participaciones de los asociados en el supuesto establecido por el Tribunal en la resolución materia de análisis, toda vez que dicho supuesto está previsto para las utilidades distribuidas a favor de los integrantes de personas jurídicas.

Sin perjuicio de ello, sostengo que las participaciones recibidas por los asociados de los CAEP si tienen la naturaleza de una distribución de utilidades, pero, en el momento en el que se debate el caso de la Resolución No. 02398-11-2021, la Ley del IR no había previsto a las participaciones de los asociados de un CAEP como tal supuesto.

En efecto, de la revisión del artículo 24-A se advierte que ninguno de los supuestos ahí previstos subsume el caso de las participaciones recibidas por los asociados de un CAEP. En consecuencia, al determinar que las participaciones de los asociados en un CAEP se encuentran comprendidas en el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del IR, el Tribunal Fiscal realizó una interpretación analógica prohibida en nuestro ordenamiento jurídico en virtud del principio de reserva de ley.

Dicho argumento toma mayor fuerza considerando el cambio normativo introducido por el Decreto Legislativo No. 1541, en el cual el legislador incorporó el supuesto de las participaciones de los asociados en el artículo 24-A, demostrando que, previamente a dicha modificación, dicho concepto no estaba comprendido en ninguno de los otros supuestos previstos por el citado artículo.

#### **4.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución**

Con relación a la resolución materia de discusión, considero que la decisión del Tribunal Fiscal no resulta adecuada toda vez que, como se expondrá más adelante, no fundamenta adecuadamente por qué subsume a las participaciones de los asociados de un CAEP en el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del IR.

En efecto, es objeto de análisis la fundamentación del Tribunal Fiscal respecto a dicha calificación que hace con relación las participaciones obtenidas por los asociados, toda vez que desconoce la naturaleza jurídica de los CAEP y el desarrollo normativo que ha tenido dicho contrato para efectos del IR. Asimismo, sostengo que dicho ente colegiado realiza una analogía proscrita en nuestro ordenamiento, en virtud del principio de reserva de ley previsto en la Constitución.

### **5. Análisis de los problemas jurídicos**

#### **5.1. ¿Las participaciones recibidas por los asociados constituían renta gravada según la Ley del IR?**

Al respecto, debemos señalar que previamente a la emisión del precedente observancia obligatoria existían básicamente dos posturas en cuanto al régimen fiscal aplicable a los CAEP, las cuales se resumen en las siguientes:

- 1) Por un lado, se señala que la obligación de tributar por las rentas del CAEP recae únicamente en el asociante, siendo que el asociado recibe su participación desgravada.
- 2) Por otro lado, se considera que el ingreso que le corresponde al asociado en el marco de un CAEP debe tributar como una renta de tercera categoría.

Dichas posiciones han sido plasmadas en jurisprudencia judicial y administrativa. En cuanto a la primera de estas, en la Resolución No. 00637-2-2017, el Tribunal Fiscal basa su argumentación en la naturaleza jurídica del CAEP, dado que, al ser el asociante el único encargado de la realización de la actividad empresarial, este debe determinar y pagar el IR por la totalidad de las rentas obtenidas. Por su parte, con respecto a la renta obtenida por el asociado, esta no debe ser gravada de nuevo, toda vez que ya fue gravada en cabeza del asociante.

En cuanto a la segunda de estas interpretaciones, en la Casación No. 10814-2016-LIMA no se señala expresamente, pero se basa en el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000-SUNAT para sostener que, por un lado, el asociado declara el ingreso recibido en virtud del CAEP renta de tercera categoría y, por otro lado, el asociante puede deducir dicha participación como gasto o costo.

Esta última interpretación, reiterada en amplia jurisprudencia, parte de concebir que la citada Resolución de Superintendencia resultaba aplicable incluso para los CAEP suscritos con posterioridad al 1999, debido a que se entendía que no preveía un régimen meramente transitorio, sino aplicable para determinar el tratamiento fiscal aplicable a todos los CAEP.

Con respecto a estas posturas, debemos señalar que, si bien es cierto que según la naturaleza jurídica del CAEP- el asociante es el único encargado del negocio, si es que el asociado ha obtenido un beneficio y

resulta una renta gravada para efectos de LIR, entonces esta no puede dejarse de gravar, dado que ello iría en contra de la normativa del IR.

Al respecto, debemos señalar que coincidimos con la posición del Tribunal Fiscal cuando señala que solo podrá dejarse de gravar un concepto que ha sido previsto como una renta gravada según la Ley del IR, cuando se haya establecido su exoneración normativamente. Así, consideramos que la argumentación establecida en la Resolución No. 00637-2-2017 no resulta adecuada, pues únicamente se remite a conceptos societarios para llegar a la conclusión de que el asociado no debe tributar, sin detenerse a observar la normativa del IR para determinar si la participación recibida por este constituiría una renta gravada para efectos del IR.

Siendo ello así, conviene revisar la normativa del IR para determinar si, bajo a efectos de dicha regulación, la participación del asociado constituiría un concepto de renta gravada. Así, el artículo 1 de la Ley de IR señala que el IR grava, entre otros supuestos, a los ingresos que provengan de terceros, siempre que estén establecidos por dicha norma.

Dicha norma evidencia la adopción parcial, por parte del legislador peruano, de la teoría del flujo de riqueza como fundamento para la configuración de un supuesto gravado con el IR. Es parcial, por cuanto solo estarán gravados los ingresos provenientes de operaciones con terceros, cuando así lo establezca la norma, por lo cual debe determinarse si en el caso concreto el legislador ha previsto que dicho supuesto estará gravado con el IR.

En esa línea, el último párrafo del artículo 3 de la Ley de IR señala que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros. En ese sentido, es claro que, debido a esta disposición, el IR recaerá sobre los beneficios que las empresas generan en el ejercicio de sus actividades económicas

ordinarias, siempre que dichos beneficios se produzcan en el marco de una relación jurídica con otro sujeto distinto. Por ello, solo podrá dejarse de gravar el beneficio que produzca una empresa si es que la normativa del IR ha previsto su exoneración.

Aunado a ello, para precisar el alcance del concepto de “operaciones con terceros”, el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley de IR señala que dichas operaciones están referidas a aquellas que provengan en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares. En ese sentido, consideramos que, en tanto el asociante sea una empresa perceptora de renta de tercera categoría, inevitablemente el ingreso que reciba por su participación en los resultados del negocio materia del CAEP será un ingreso que se considere gravado con IR.

En efecto, como se ha señalado líneas arriba, la legislación del IR ha previsto que cualquier ingreso proveniente de operaciones con particulares/terceros será una renta gravada para las empresas, lo cual aplica plenamente para el caso en el cual el asociado (empresa perceptora de tercera categoría) perciba una ganancia proveniente de una operación (CAEP) con el asociante (tercero).

Siendo ello así, conforme a lo expuesto previamente, la única manera de que dicho ingreso no este gravado para el asociado es que se haya previsto su exoneración, lo cual no ha sido regulado, más aún teniendo en cuenta que, a propósito del cambio normativo producido por la Ley No. 27034, se eliminó cualquier referencia a los CAEP de la normativa del LIR.

**5.2. ¿La interpretación realizada por el Tribunal Fiscal desnaturaliza la figura del CAEP en cuanto a la dinámica empresarial que sigue dicho contrato al calificar los ingresos recibidos por el asociado como un supuesto de dividendos?**

**Los CAEP en la LGS**

Al respecto, la Ley General de Sociedades (en adelante, "LGS") prevé lo concerniente a los contratos asociativos y, en específico, a la figura jurídica del CAEP del artículo 440 al artículo 444.

Sobre el particular, el artículo 440 de la LGS establece, con respecto a los CAEP, que estos son aquellos contratos mediante el cual una persona, denominada asociante, otorga a otra, denominada asociado, el derecho a participar en los resultados de sus negocios, a cambio de la contribución que este realice.

Asimismo, el artículo 441 del mismo cuerpo legal lista las características del este tipo de contrato asociativo de lo cual se desprende que, para efectos de la LGS, el CAEP es un contrato asociativo en el cual existen, cuanto menos, dos partes:

- 1) Asociante: es la persona, ya sea natural o jurídica, que desarrolla una actividad empresarial específica en nombre propio, sobre la cual asume la gestión única y exclusiva
- 2) Asociado: se trata de la persona, ya sea natural o jurídica, que efectúa una contribución a cambio del derecho a participar en los resultados económicos obtenidos del negocio llevado a cabo por el asociante, los cuales pueden ser positivos o negativos.

Nótese que respecto a estos últimos no se obtiene un crédito automáticamente con la entrega de su contribución, sino que la obtención de beneficios esta sujeta a que el negocio determine utilidades, siendo que este esta en la posibilidad incluso de conseguir resultados negativos.

Asimismo, el artículo 438 de la misma norma, ha previsto, con alcance general para los contratos asociativos, que este tipo de contratos tiene como características esenciales a las siguientes

- No generan una persona jurídica.

- Debe constar por escrito.
- No está sujeto a inscripción en registros públicos.

En ese sentido, también es evidente que la LGS ha previsto que los contratos asociativos, entre ellos, los CAEP, no generan de modo alguno la creación una nueva persona jurídica y que, por lo tanto, no es una figura sujeta a inscripción en registros públicos.

En esa misma línea, Zegarra (2019) señala, con relación a los CAEP, que estos se pueden definir aquellos contratos que, sin dar lugar a la creación de una persona jurídica distinta de las partes, establecen y regulan vínculos de colaboración y participación en negocios específicos, orientados al logro de un interés común de las partes contratantes. La definición propuesta por Zegarra denota un aspecto esencial de los contratos asociativos, como los CAEP; esto es, su capacidad de emprender un determinado negocio sin la necesidad de constituir una nueva persona jurídica.

Así, a través de estos contratos, las partes acuerdan colaborar en negocio sin constituir una persona jurídica independiente. Este elemento es crucial, ya que permite diferenciar claramente a los contratos asociativos de las sociedades mercantiles, en las cuales sí se configura una nueva entidad con personalidad jurídica propia.

Por su parte, para Ferrero (1999), es correcta la opinión de quienes sostienen que los CAEP tienen un carácter no societario y son puramente contractuales. Esto pues, si bien es cierto que existen ciertos puntos en común con las sociedades mercantiles, como el fin común, aportaciones y la orientación hacia resultados inciertos, los CAEP no reúnen los atributos corporativos ni las formalidades propias de dichas estructuras societarias.

En esa línea, no existe una voluntad entre las partes contratantes de constituir una persona ajena a ellos, ni capital social, ni órganos de gobierno y, esencialmente, no se constituye una nueva persona jurídica.

Con relación a ello, Cuba (2018) señala que una de las diferencias entre las sociedades mercantiles y los CAEP es que, en estos últimos, aunque las partes participan en los resultados económicos del negocio, no existe una colaboración personal en una actividad conjunta. Esto se debe a que es el asociante quien realiza y administra exclusivamente las operaciones en su propio nombre y bajo su responsabilidad.

Asimismo, la contribución del asociado de un CAEP no origina la constitución de un patrimonio común ni la creación una personalidad jurídica distinta a la de sus partes. Ello pues, lo aportado por el asociado es administrado directa y únicamente por el asociante.

En ese sentido, el diseño de esta figura contractual tiene importantes implicancias jurídicas, ya que se concentra la responsabilidad en el asociante y, al no existir una personalidad jurídica separada, la relación jurídica con terceros es asumida exclusivamente por este último.

De lo citado se desprende que, en la doctrina nacional, existe un consenso sobre que los CAEP tienen puntos en común con las sociedades mercantiles, pero que no generan de modo alguno el surgimiento de una persona jurídica diferente de sus partes contratantes. Ello debido a que, a diferencia de las sociedades mercantiles, no existe una voluntad o interés de que la asociación entre dos personas que quieren generar ganancias a través de una actividad pase por la creación de una nueva personalidad jurídica.

Por el contrario, la naturaleza los CAEP corresponde a acuerdos de voluntades entre dos partes para la realización de un negocio, en los cuales solo una de las partes -el asociante- se encarga de desarrollar la

actividad empresarial; esto es, la gestión y realización de las actividades comerciales. Tal es así que la otra parte -el asociado- no adquiere la titularidad de derechos ni contrae obligaciones con terceros que estén vinculados con el negocio desarrollado por el asociante.

### **El tratamiento tributario de los CAEP en la LIR:**

Ahora bien, sobre el tratamiento de los CAEP en la Ley de IR, debemos empezar señalando que, hasta 1998, el artículo 14 de dicha norma señala que, en el caso de dichos contratos y otras figuras jurídicas como consorcios, las rentas debían ser atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran. En esa misma línea, la redacción del artículo 65 de la Ley de IR, que se mantuvo hasta 1998, preveía que los CAEP debían mantener contabilidad independiente, esto es, distinta a la de las partes que lo integraban.

Así, la regulación vigente hasta 1998 establecía un régimen de atribución de rentas<sup>1</sup> por el cual los ingresos obtenidos como resultado del negocio desarrollado en virtud del CAEP eran atribuidas a las partes contratantes de dicho contrato; esto es, que tanto el asociante como el asociado debían tributar por los ingresos provenientes del citado contrato.

Además, en caso de que el CAEP lleve contabilidad independiente en razón del citado artículo 65, este sería considerado como contribuyente del IR, siendo que incluso estaba obligado a contar con un RUC.

Ello, para un sector de la doctrina, no era acorde a la naturaleza del CAEP, toda vez que una de sus notas distintivas radica en que justamente el

---

<sup>1</sup> Al respecto, cabe señalar que hay quienes señalan que lo regulado en cuanto a los CAEP correspondía a un régimen de transparencia fiscal para dichos contratos, lo cual no resulta técnicamente correcto. Esto pues, la transparencia fiscal es una modalidad impositiva mediante la cual se imputan los rendimientos de una entidad con personalidad jurídica a las personas que la componen. Por ello, toda vez que los CAEP no constituyen entidades con personalidad jurídica, no tendría lugar estrictamente un régimen de transparencia fiscal.

negocio es dirigido únicamente por el asociante, por lo cual todas las operaciones debían ser registradas en su contabilidad.

Dicha controversia se resuelve, según Rubio (1997), interpretando que los CAEP se encuentran comprendidos en la excepción establecida en el citado artículo 65, según la cual cuando -por la modalidad o naturaleza de la operación llevada a cabo- se imposibilite llevar la contabilidad de manera independiente, entonces una sola de las partes contratantes puede llevar la contabilidad.

No obstante, no debe dejarse de lado que, conforme se desprende del 14 de la Ley de IR, queda claro que los CAEP no estaban incluidos como un supuesto de personas jurídicas, toda vez que no se encontraban comprendidos en el listado previsto por dicho artículo.

Ahora bien, con la entrada en vigor de la Ley No. 27034, se modificaron distintas normas tributarias, entre ellas, el artículo 14 y 65 de la LIR. Al respecto, la citada norma eliminó del artículo 14 de la LIR la referencia a los CAEP e incorporó el inciso k) como un nuevo supuesto de persona jurídica. Este último, hace referencia a determinadas figuras jurídicas, como los consorcios, que mantengan contabilidad independiente, atribuyéndoles la calidad de persona jurídica (para efectos del IR), pero no incluye entre ellos a los CAEP.

Con relación a ello, es claro que el legislador, en virtud de la autonomía del derecho tributaria le otorgo la calidad de persona jurídica a un supuesto que, al menos societariamente, no era concebido como tal, como el caso de consorcios, pero decidió deliberadamente excluyó de dicha atribución a los CAEP. De tal manera, se eliminó toda referencia a los CAEP en el citado artículo 14, el cual regula quienes son los contribuyentes del impuesto y lo que se entiende por personas jurídicas.

Por su parte, se eliminó del artículo 65 de la Ley de IR toda referencia a los CAEP, por lo cual, luego de esta modificación legislativa, estos ya no estaban obligados a llevar contabilidad independiente. En ese sentido, debido a que se eliminó tal obligación legal, no quedaba duda que ahora dichos contratos ya no serían concebidos como contribuyentes del IR.

Con relación a ello, la Exposición de Motivos hacía referencia a la regulación societaria establecida en la nueva LGS, la cual prevé que los CAEP no poseen personería jurídica y que el asociante es responsable exclusivo de la ejecución del negocio. En esa línea, se consideraba carente de sentido atribuir rentas al asociado como exigir que el CAEP lleve contabilidad independiente.

Por ello, se desprende de lo expuesto, que el propósito de la modificación fue adecuar la Ley del IR a la naturaleza de los CAEP prevista en la LGS, de lo cual resultaba que este tipo de contratos no podrían ser entendidos como contribuyentes del impuesto dado que; por un lado, estos no son personas jurídicas y, por otro lado, el asociante es el único responsable de la gestión del negocio materia del citado contrato.

Para ello, incluso se eliminó la obligación de dichos contratos asociativos de llevar contabilidad independiente según lo regulado el artículo 65 de la Ley de IR, por lo que los CAEP que, en virtud de dicha norma, hubieran llevado contabilidad independiente y se hubieran considerado contribuyentes del impuesto, dejarían de serlo bajo el nuevo régimen implementado por la Ley No. 27034.

Por lo expuesto, del desarrollo normativo que ha tenido la regulación de los CAEP en la Ley del IR se desprende que, para efectos de tal impuesto, dichos contratos no son considerados contribuyentes del IR y tampoco se consideran como un supuesto de personas jurídicas. No obstante, tras la entrada en vigor de la Ley No. 27034 también se creó un periodo de

incertidumbre, toda vez que, al eliminar toda referencia a los CAEP de la Ley de IR, no quedaba claro cuál era su tratamiento para efectos del IR.

Frente a dicha situación, se emitió la citada Resolución de Superintendencia No. 042-2000-SUNAT, en cuyos considerandos se señala que al haberse modificado el del citado artículo 14 de la Ley de IR se excluye como sujeto del impuesto a los CAEP, por lo cual es necesario que los contratos que hubieran sido inscritos en el RUC soliciten su baja.

Asimismo, dicha resolución establecía un régimen de transición para la adecuación de los CAEP suscritos hasta 1999 a la nueva regulación. Así, se preveía un régimen para las rentas recibidas por los asociados en el marco de un CAEP, estableciendo que el asociado debería de declarar el ingreso que reciba como renta de tercera categoría y el asociante debería declarar el monto que desembolse a favor del asociado como gasto o costo.

Sobre esto, hay quienes señalan que esta disposición no resultaba aplicable únicamente para el ejercicio 1999, sino que era el régimen aplicable de ahí en adelante para los CAEP, dado que -a diferencia del resto de disposiciones- esta no hacía referencia explícitamente a que solo sería de aplicación para el ejercicio 1999. No obstante, descartamos dicha posición pues consideramos que resulta muy literalista sobre el texto de la referida resolución de superintendencia y que no puede regularse el tratamiento de los CAEP mediante una norma de rango infralegal.

### **¿La interpretación realizada por el Tribunal Fiscal desnaturaliza el CAEP?**

Al respecto, debemos señalar que, el punto en el cual diferimos de la argumentación del Tribunal Fiscal en la Resolución No. 02398-11-2021, es en la categorización que realiza respecto a la renta obtenida por el

asociado. Es decir, coincidimos con el primer punto de análisis, que es determinar que el asociante recibe una renta gravada para efectos del IR, pero no con el punto siguiente, que es determinar bajo que categoría o régimen está gravada dicha renta.

Dicho ello, con relación a señalado por la Sala Plena, esta sostiene -con una escueta argumentación- que los ingresos correspondientes al asociado en virtud del CAEP constituye un supuesto de “*dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades*”, subsumiendo dicho supuesto en el inciso a) del artículo 24-A de la Ley de IR.

Es decir, dicho ente colegiado sostiene que la renta recibida por el asociado constituye un supuesto de “*dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades*”, por lo cual resulta aplicable el régimen establecido para los dividendos en la Ley del IR. Esto es, que cuando dicha renta sea recibida por una persona jurídica esta no será computable para efectos de la determinación de su renta imponible y cuando esta sea recibida por una persona natural, será gravada con la tasa correspondiente al régimen de dividendos.

No obstante, no realiza un análisis de los alcances del citado inciso en relación a la naturaleza jurídica del CAEP antes expuesta y se limitó a afirmar, de manera general y sin mayor fundamentación, que la renta obtenida por el asociado es similar al dividendo de una sociedad comercial para realizar esta subsunción en el citado inciso.

Al respecto, el inciso materia de análisis regula como supuesto de hecho a las utilidades que las personas jurídicas –previstas en el artículo 14 de la Ley de IR- distribuyan entre quienes la integran. En otras palabras, para que una renta pueda estar comprendida dentro del citado inciso, deben de cumplirse con ciertas condiciones, las cuales pasamos a detallar:

1) Dicha renta debe constituir una utilidad.

- 2) Esta debe ser distribuida por las personas jurídica a las que se refiere el artículo 14 de la LIR.
- 3) Esta distribución debe ser realizada a favor de las personas (naturales o jurídica) que integran dicha persona jurídica.

Ahora bien, para efectos de realizar dicho análisis, conviene determinar cuál es la naturaleza jurídica de las rentas que le corresponde a un asociado en virtud de un CAEP.

En ese sentido, como se ha señalado líneas arriba, ni la LIR ni su Reglamento contenían mención alguna a los CAEP y mucho menos a las participaciones recibidas por los asociados de dichos contratos. Siendo ello así, debido a esta ausencia de regulación en la normativa del IR, nos remitiremos a lo previsto en la LGS para esclarecer acerca de la naturaleza jurídica de dichos conceptos, toda vez que, en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del CT, el intérprete está facultado recurrir a normas distintas a las tributarias en aquellos aspectos no regulados por estas, siempre que estas no resulten incompatibles y no las desnaturalicen.

Así, el artículo 440 de la LGS, citada previamente, ha previsto que los CAEP son aquellos contratos por los cuales el asociante concede al asociado una participación en el resultado de uno o varios de sus negocios, en virtud de una contribución realiza por dicho asociado.

En ese sentido, se desprende de la citada norma que los asociados recibirán una participación en los resultados que se determinen en virtud del CAEP a cambio de su contribución, siendo que la sola contribución no otorga automáticamente el derecho a recibir una retribución por parte del asociante, sino que el asociado participará en los resultados del negocio, los cuales pueden ser positivos o negativos.

En este punto, es preciso resaltar el rol que juega el asociado en el desarrollo del CAEP. En efecto, como se ha mencionado, el asociado no se encarga del desarrollo del negocio, pues ello está reservado para el asociante. Por el contrario, su rol se limita a efectuar su contribución y a esperar que el negocio desarrollado por el asociante determine pérdidas o utilidades. En ese sentido, la intención del asociado es meramente la obtención de utilidades, sin intervenir frente al desarrollo del negocio objeto del CAEP.

Por su parte, la Corte Suprema, mediante la Casación No. 31647-2022-LIMA señala que la naturaleza de un CAEP es que el asociado participa en los resultados económicos del negocio, los cuales deben ser determinados por el asociante al concluir el contrato, dado que es este quien ejecuta las operaciones en nombre propio y bajo su responsabilidad. Así, corresponde a este último trasladar al asociado la utilidad o pérdida que sea determinada como consecuencia de dicha operación.

Siendo ello así, no estaríamos ante un contrato de prestaciones recíprocas<sup>2</sup>, sino que el asociado, a cambio de su contribución, obtiene un derecho *expectatio* de participar en los resultados de negocio desarrollado por el asociante (Araoz y Ramírez-Gastón, 2007, pp. 247).

En ese sentido, la obtención de un beneficio por el asociado en virtud del CAEP está supeditada a que el negocio gestionado por el asociante obtenga utilidades, las cuales serían repartidas a los asociados en razón a lo acordado en el CAEP. Por ello, sostenemos que la renta obtenida por el asociado en virtud de dicho contrato si constituiría un supuesto de distribución de utilidades.

No obstante, corresponde analizar al segundo elemento que debe cumplirse para que una renta se subsuma en el supuesto previsto en

---

<sup>2</sup> Esto es señalado por autores como Picón Gonzales. (Picón, 2000, pp. 108)

inciso materia de análisis; esto es, que las utilidades sean distribuidas por una persona jurídica, según el artículo 14 de la LIR. Al respecto, como se ha señalado líneas arriba, una característica fundamental de un CAEP y, a su vez, un elemento diferenciador de las sociedades mercantiles, es que dichos contratos no generan de modo alguno el surgimiento de un ente con personalidad jurídica propia.

Esto es fundamental, pues, el supuesto regulado en el inciso a) señala que estas utilidades deben ser distribuidas por las personas jurídicas previstas en el artículo 14 de la LIR. En ese sentido, no se cumpliría el citado requisito toda vez que los CAEP no constituyen un supuesto de persona jurídica para efectos societarios ni para efectos tributarios.

En efecto, para efectos tributarios, con el cambio normativo introducido por la Ley No. 27034 se eliminó toda referencia al CAEP del artículo 14 por lo cual no podría considerarse una persona jurídica para efectos del IR. Nótese que dicho artículo atribuye personalidad jurídica incluso a supuestos que para efectos societarios y civiles no tienen tal característica -como las sucursales o consorcios-, pero omitió dicha atribución para el caso de los CAEP, por lo cual se concluye que estos contratos no construyen un supuesto de personas jurídica para efectos del IR.

Asimismo, como se ha señalado, la citada ley eliminó de la LIR la posibilidad de que los CAEP lleven contabilidad independiente, por lo cual tampoco se le podría considerar una contribuyente para efectos del IR.

Sin perjuicio de ello, podría considerarse que el requisito analizado se cumple al interpretar que el asociante es la “persona jurídica” a la que hace referencia el inciso a), la cual distribuye las utilidades favor del asociado. No obstante, dicha argumentación no resiste un mayor análisis al observar el tercer requisito; esto es, que la distribución debe realizarse a favor de las personas que **integran** a la persona jurídica a la que se refiere el artículo 14 de la LIR.

Al respecto, es menester resaltar otro de los puntos fundamentales que denotan las diferencias que se presentan entre los CAEP y las sociedades para que quede claro por qué no se cumple el requisito materia de análisis. Así, según el artículo 1 de la LGS, quienes constituyen la sociedad convienen en aportar bienes o servicios para el ejercicio en común de actividades económicas. En ese sentido, se denota que, en las sociedades mercantiles, existe un propósito común en la ejecución de actividades comerciales o económicas, mientras que en los CAEP el único encargado de desarrollar dicha actividad es el asociante.

En efecto, como se ha ido desarrollando a lo largo del presente informe, los CAEP carecen de *affectio societatis* (razón comercial común), toda vez que el negocio es del asociante y el contrato únicamente otorga al asociado el derecho a participar en los resultados de dicho negocio en marcha, en los porcentajes previamente establecidos en el citado contrato (García, 1991, pp. 241).

Asimismo, debe diferenciarse entre la contribución del asociado de un CAEP y el aporte de un socio de una sociedad mercantil. Esta diferencia es más evidente en el caso de las sociedades anónimas, en las que el socio, a cambio de su aporte al capital social, recibe acciones. Sobre esto, según Díaz (2002), el concepto de acción implica, de manera inherente, la representación de una porción del capital social, atribuyendo a su titular la calidad de socio y sirviendo como medio para asignarle los derechos que le corresponden dentro de la sociedad.

En ese sentido, la acción de una sociedad anónima le confiere la calidad de socio a la persona que realiza un aporte al capital social de dicha sociedad. Por lo tanto, dicha persona ahora sería una parte integrante de la sociedad anónima, lo cual no sucede en el caso de la contribución del asociado de un CAEP, pues esta únicamente le otorga un derecho

expectativo de obtener un beneficio, en caso de que los resultados del negocio que ejecute el asociante determinen utilidades.

Así, puede sostenerse que la contribución del asociado, a diferencia del aporte en una sociedad mercantil, no hace que dicho asociado sea una parte integrante del CEP por cuanto este contrato no es una persona jurídica. En efecto, conforme a la naturaleza de dichos contratos, no puede sostenerse que los asociados de los CAEP “integran” dichos contratos, sino que son partes contratantes de los mismos, por cuanto esta figura no es una persona jurídica, sino un contrato mercantil sin vocación de constituir una persona jurídica.

Asimismo, tampoco podría argumentarse que con la contribución realizada por el asociado este pasaría a formar parte del asociante, pues dicha contribución no hace que el asociado forme parte del capital social del asociante, sino solamente le otorga el derecho a participar en los resultados que este obtenga.

Conforme a lo argumentado, es claro que la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal desnaturaliza la figura jurídica del CAEP al subsumir la participación del asociado en el supuesto previsto en el inciso a) del artículo 24-A de la Ley de IR.

Incluso, debemos señalar otra particularidad de la argumentación esbozada por dicho ente colegiado. Esto pues, si bien usó el argumento de la Dra. Castillo Botetano para calificar la renta que recibe el asociado como un supuesto de dividendo u otra forma de distribución de utilidades, subsumió dicho supuesto en el inciso a), mientras que dicha autora, en su texto, subsume a estas participaciones en el inciso e) del citado artículo.

En efecto, Castillo Botetano (2012) señala que su posición se adhiere a la tendencia de subsumir la renta que recibe el asociado en el inciso e) del citado artículo, mas no detalla por qué escoge el citado inciso para calificar

dicha renta. En ese sentido, el Tribunal Fiscal usa el argumento de la Dra. Castillo para asimilar las participaciones de los asociados a los dividendos obtenidos por los socios de una sociedad, pero llega a una conclusión distinta subsumiendo dicho concepto en el inciso a) y no en el e) del citado artículo.

Aún más, de una simple lectura del artículo académico citado por el Tribunal se puede observar que la Dra. Castillo hace énfasis a las objeciones que se presentan a la postura de quienes afirman que la renta que reciben los asociados de los CAEP se encuentra subsumida en el inciso a), toda vez que, según la citada autora, existe una gran diferencia entre los entes societarios y los contratos asociativos como los CAEP.

Ahora bien, tampoco debemos dejar de mencionar un elemento de la argumentación del Tribunal Fiscal que denota la falta de coherencia en su planteamiento. Esto es, la consecuencia de calificar la renta que recibe el asociado como un supuesto de dividendos u otra forma de distribución de utilidades. Al respecto, este órgano colegiado señala que, si el asociado es una persona jurídica domiciliada, los dividendos o utilidades que percibe del asociante (una persona jurídica) no deben ser considerados en el cálculo del IR. En consecuencia, dichos ingresos no están gravados con este impuesto.

Así, este ente colegiado trata de aplicar el régimen tributario previsto para los dividendos, de manera que la participación estará gravada o no dependiendo del caso en concreto. Al respecto, el citado artículo 24-B ha previsto que las personas jurídicas que perciban dividendos **de otras personas jurídicas** no las contarán en la determinación de la renta imponible. Así, el Tribunal atribuye las siguientes consecuencias dependiendo de que tipo de persona sea el asociado:

Asociado	Consecuencia
Persona jurídica	Renta no gravada

Persona natural	Renta de 2da categoría
-----------------	------------------------

Con relación a ello, entendemos que el planteamiento del Tribunal Fiscal funcionaría cuando el asociante sea una persona jurídica que distribuye rentas a favor de otra persona jurídica. No obstante, según las disposiciones societarias revisadas líneas arriba, existe la posibilidad de que el asociante sea una persona natural, supuesto en el cual no se cumpliría lo señalado por el Tribunal Fiscal y no podría sostenerse que la renta recibida por el asociado no está gravada.

### **¿Cómo debían ser calificadas las participaciones recibidas por los asociados?**

Ahora bien, dado que se ha llegado a la conclusión de que la calificación atribuida por Tribunal no resulta adecuada pues desnaturaliza la figura jurídica del CAEP, cabe preguntarse cómo es que se debió calificar la renta obtenida por el asociado. Como hemos señalado líneas arriba, consideramos que dicha renta tendría la naturaleza de un supuesto de distribución de utilidades, pero no este no podría ser subsumido bajo el inciso a) del artículo 24-A, por las razones ya expuestas.

No explicamos. En nuestra opinión, la renta del asociado en un CAEP - en principio- calificaría en el supuesto previsto en el inciso i) del artículo 24 de la Ley de IR; esto es, como “dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades”. Sin embargo, este artículo debe leerse conjuntamente con el artículo 24-A, el cual establece un listado de supuestos que, para efectos del IR, se considerarán como dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

Nótese que, bajo el principio de autonomía del derecho tributario, esta rama es capaz de desarrollar conceptos propios que tendrían un significado distinto en otras ramas del derecho. Al respecto, un claro ejemplo de ello son las personas jurídicas previstas en la Ley de IR, las

cuales no necesariamente coinciden con el concepto societario de personas jurídicas. Tal es el caso de las sucursales o consorcios, las cuales, si bien no poseen personería jurídica propia conforme a la LGS, son tratadas como tales para efectos tributarios.

En esa misma línea, puede sostenerse que el legislador ha previsto un listado cerrado de lo que se entiende por “*dividendos u otras formas de distribución de utilidades*”, incluyendo dentro de esta categoría incluso ciertos supuestos que, desde la perspectiva del derecho societario, no necesariamente encajarían en dicha calificación.

Por lo tanto, si una renta no puede subsumirse dentro del listado establecido en el citado artículo 24-A, se entenderá que, para efectos del IR esta no puede constituir un supuesto de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades. Ello se debe a que este es un listado taxativo y solo los conceptos listados en él pueden ser calificados como tales. En ese sentido, de haber sido la intención del legislador otorgar dicha calificación a las rentas de los asociados de los CAEP, entonces debería haber sido incorporada dentro del citado listado.

Ahora bien, la doctrina nacional ha sugerido la posibilidad de que la renta analizada pueda ser incluida dentro de otro de los supuestos contenidos en el citado listado. En efecto, como se ha señalado líneas arriba, la Dra. Castillo Botetano (2012) ha señalado que dicha renta podría ser subsumida en el inciso e) del citado artículo, aunque no ha explicado con claridad porque debería encajarse dicho inciso ni analiza los alcances de los supuestos contenidos en él.

Asimismo, según Duran (2006), esta sería la interpretación adecuada toda vez que, en el caso del CAEP, dicho contrato es el “*título*” al que alude el citado inciso, el cual les otorga a los asociados el derecho a participar en las utilidades del negocio desarrollado en virtud del CAEP.

Por su parte, Sanabria (2013) señala que esta posición no es atendible debido a que cuando el citado inciso alude a “*otros títulos de la entidad emisora que confieran a sus tenedores el derecho a participar directamente de los resultados*” se está refiriendo a personas jurídicas reguladas en la LGS y que no podría considerarse que el CAEP es una “entidad emisora”, toda vez que, como se ha desarrollado previamente, esta no constituye una entidad distinta de sus partes contratantes.

Ahora bien, nosotros sostenemos que la renta analizada en el presente apartado no puede subsumirse en el inciso e) por los motivos que serán expuestos a continuación. Al respecto, Hernández Berenguel (2001) señala que, para que se configure el aspecto material del supuesto analizado, deben cumplirse con dos elementos copulativamente:

- 1) Que las participaciones deben provenir de “*títulos*”.
- 2) Que dicho título le otorgue a su tenedor ciertas facultades o derechos, entre ellas, el derecho a participar en los resultados de la entidad emisora.

En esa línea, con el fin de aterrizar los alcances del citado inciso, La Torre Osterling (2002) sostiene que este comprende aquellos casos en los que, sin existir una relación de accionista con la empresa, se participa en los resultados generados por esta. Así, dichas apreciaciones de los autores citados nos ayudan a aproximarnos al alcance del citado inciso para así determinar si es válida aquella posición de quienes sostienen pueden subsumirse en las rentas de los asociados de un CAEP.

Así, con respecto al primer de los requisitos, el citado artículo hace referencia a conceptos como partes del fundador y acciones de trabajo, sobre los cuales no hay referencia alguna actualmente en la normativa tributaria ni societaria, más allá de la Quinta Disposición Final de la nueva LGS, la cual señala que no debe interpretarse que el término “acciones”

alude a las acciones de trabajo. Sin perjuicio de ello, esta última precisión nos ayuda a entender que los “*títulos*” a los que alude el inciso analizado son distintos a los títulos representativos de capital, como las acciones de una sociedad mercantil.

Ahora bien, debe señalarse que las acciones de trabajo estaban reguladas anteriormente en el Decreto Legislativo No. 677, el cual establecía en su Tercera Disposición Final y Transitoria que las acciones laborales emitidas por las empresas comprendidas en dicho decreto eran denominadas “acciones de trabajo”, las cuales otorgaban a sus titulares el derecho a participar preferencialmente en los dividendos a distribuir. Cabe precisar que, mediante la Ley No. 27028, se sustituyeron a las acciones de trabajo por las acciones de inversión.

Sin perjuicio de ello, consideramos que la mención a este tipo de títulos contribuye a establecer el sentido del inciso analizado, toda vez que la regulación citada esclarece que estos títulos deben ser emitidos por una entidad. Por ello, consideramos que cuando el inciso e) hace referencia a un título, no puede interpretarse que los CAEP puedan estar comprendidos en este alcance, puesto que estos no son emitidos por -valga la redundancia- una entidad emisora. En efecto, no podría interpretarse que los CAEP son emitidos por el asociante, por cuanto este no “*emite*” dicho contrato, sino que este es un contrato suscrito por las dos partes (asociado y asociante) y no es “*emitido*” unilateralmente por el asociante.

Conforme a lo señalado, hasta aquí se ha determinado que la renta materia de análisis no se halla subsumida ni en el inciso a) ni el inciso e) del artículo 24-A de la Ley de IR y, además, no se encuentra subsumido en ningún otro inciso del citado artículo. Por dicho motivo, sostenemos que, en el ejercicio en el cual se resolvió el caso y con las normas vigentes en ese momento, la renta obtenida por el asociado de una CAEP no constituía un supuesto de dividendos u otra forma de distribución de

utilidades, para efectos del IR. Asimismo, la consecuencia lógica es que no podría habersele aplicado el régimen tributario previsto para los dividendos, pues este está reservado únicamente para las rentas que puedan ser calificadas como tales según las disposiciones de la Ley del IR.

Esta conclusión toma mayor peso teniendo en cuenta el cambio normativo introducido por el Decreto Legislativo No. 1541. En efecto, dicho decreto incluye como un nuevo supuesto del artículo 24-A a las “*participaciones de los asociados de un CAEP*”. Ello en buena cuenta quiere decir que el legislador tuvo que incluir dicho supuesto, dado que no estaba incluido previamente en la normativa del IR, por lo cual el Tribunal Fiscal tuvo que recurrir a una interpretación analógica para atribuir el régimen tributario aplicable a los dividendos a un supuesto no previsto como tal, sobre lo cual se desarrollará con mayor extensión en el siguiente apartado.

Con relación a ello, la Exposición de Motivos de la citada norma únicamente hace referencia al debate contenido en el Acuerdo de Sala Plena materia de este informe, por lo cual no nos puede dar mayores alcances al respecto. No obstante, el Informe No. 046-2022-SUNAT ha señalado que se considera que dicha norma tiene el carácter de una norma innovativa. Ello quiere decir que dicha norma lejos de servir como interpretación de respecto de los alcances del artículo modificado en la Ley del IR, introduce un supuesto que antes no estaba previsto por el legislador en la citada norma. Conforme a ello, queda aún más claro que el supuesto de participaciones de los asociados de los CAEP nunca estuvo contenido en el referido artículo 24-A y, solo con esta modificación normativa, se incluyó dicho supuesto como un caso de dividendo.

Ahora bien, como hemos señalado en un inicio, al ser este un supuesto gravado por el IR, conforme al artículo 1 y 3 de la LIR, consideramos que no puede dejar de gravarse a menos de que exista una exoneración expresa prevista en la normativa del IR.

En ese sentido, consideramos que tendría que haber sido gravado bajo el artículo 28 de la Ley de IR, en virtud del inciso g) el cual grava como renta de tercera categoría cualquier otra renta no incluida en las demás categorías. Ello pues, como se ha trabajado línea arriba, el supuesto materia de análisis no se haya previsto como un caso de dividendo, bajo la normativa vigente y aplicable para el caso concreto. Nótese que dicho inciso actúa como una suerte de “cajón de sastre” para las rentas que, estando gravadas, no se hallen contenidas en ninguna de las demás categorías reguladas por la Ley del IR.

Cabe señalar que dicha renta no podría subsumirse en el inciso a) del artículo 28, dado que este inciso está previsto para las rentas provenientes de una serie de actividades que no son realizadas por el asociado, toda vez que, según la naturaleza del CAEP, estos no intervienen en el desarrollo del negocio.

Ahora bien, esta posición puede generar cierta oposición nivel de oposición. En efecto, por ejemplo, Marín (2021) señala que la renta que recibe el asociado del CAEP no podría ser concebido como un supuesto de renta de tercera categoría, pues esta no tiene la naturaleza jurídica de una renta proveniente de la fuente empresarial. Esto pues, según la caracterización de los CAEP, los asociados no realizan actividad empresarial, sino que el rol del asociado está circunscrito únicamente a la contribución de un capital para obtener un rendimiento producto de tal contribución. En ese sentido, conforme a la citada autora, no sería una renta de tercera categoría, pues no se verifica la combinación de capital más trabajo.

Sin perjuicio de lo señalado por Marín, sostenemos que dicha afirmación tiene como presupuesto que la contribución del asociado es siempre capital; es decir, bienes o dinero. No obstante, de la revisión de las disposiciones previstas en la LGS, no existe ningún impedimento para que

el asociado contribuya también con servicios al CAEP. Por lo tanto, consideramos que la afirmación realizada por la citada autora no se cumpliría en todos los casos, pues el asociado es libre de contribuir tanto con servicios como con capital para el desarrollo del negocio.

### **5.3. ¿El Tribunal Fiscal usa los métodos de interpretación permitidos o, por el contrario, vulnera lo establecido por la Norma VIII del CT?**

Ahora bien, habiendo determinado en el anterior apartado que la calificación realizada por el Tribunal resulta incongruente con la naturaleza jurídica de los CAEP, en el presente apartado procederemos a desarrollar si es que dicha calificación sobre la renta que recibe el asociado vulnera la Norma VIII del CT.

#### **¿Cuál es el alcance de la Norma VIII?**

Al respecto, la Norma VIII, vigente en el ejercicio 2008, señalaba lo siguiente con respecto a la interpretación de normas tributarias:

*“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.*

*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”*

De lo citado se desprende que la citada norma establece que, para efectos de interpretar normas tributarias, el intérprete está facultado para emplear cada uno de los métodos interpretativos permitidos en nuestro ordenamiento jurídico. Ello, en principio, parecería una obviedad por cuanto una norma que revista determinada complejidad evidentemente necesita ser interpretada, para lo cual es menester el uso de los métodos interpretativos permitidos.

No obstante, según Chávez (2003), esta precisión realizada por la Norma VIII responde a que primigeniamente los ciudadanos mostraban resistencia frente a las cargas tributarias debido a que se consideraban vulneratorias de la libertad individual y económica, por lo cual se establece

que los criterios para la labor interpretativa de las normas en materia tributaria deben ser los mismos que se utilicen en el sistema jurídico y no aplicarse criterio de interpretación extrajurídicos y apriorísticos.

En este contexto, la citada norma busca delimitar el alcance de la interpretación jurídica en materia tributaria, exigiendo que esta se realice conforme a los mismos criterios de interpretación permitidos en el resto del sistema jurídico; esto es, a través de métodos aceptados como la interpretación literal, sistemática y teleológica, entre otros.

Asimismo, el párrafo tercero de la citada norma establecía también una prohibición para el intérprete. Dicha prohibición está referida a que, mediante interpretación, no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la Ley.

Ahora bien, esta última parte de la norma citada está directamente relacionada con el principio de reserva de ley. En efecto, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú ha previsto el principio de reserva de ley cuyo efecto es que la creación, modificación, derogación o la concesión de exoneraciones respecto a dichos tributos esta reservada para una norma con rango legal.

Dicho principio está vinculada al antiguo fundamento de “*no taxation without representation*”, que básicamente enuncia que los tributos que soporten los ciudadanos sean creados por un órgano con representación política de aquellos obligados a contribuir. Por ello, los tributos tendrán legitimidad cuando la creación de estos este reservada al órgano legislativo, el cual -al menos idealmente- ostenta la representación de los contribuyentes.

Así pues, se entiende que, la relación entre la Norma VIII y el principio de reserva de ley se manifiesta en que, mediante una labor interpretativa el intérprete no puede atribuirse facultades que están reservadas únicamente para quienes ostentan la potestad tributaria otorgada originariamente por la Constitución.

En ese sentido, esta norma también actúa como un mecanismo de protección ante una interpretación arbitraria de los operadores del derecho que imponga cargas fiscales sin la existencia de una obligación establecida mediante una norma legal.

### **¿La Norma VIII prohíbe la analogía?**

Como se ha podido observar, la Norma VIII no hace referencia alguna a la analogía, ni para permitirla ni para prohibirla. Por el contrario, dicha norma únicamente hace referencia a los métodos de interpretación. En este punto es menester precisar la diferencia entre los métodos de interpretación y la analogía.

Al respecto, Rubio (2010) señala que la labor interpretativa es aquel procedimiento a través del cual el intérprete pretende esclarecer el verdadero significado de la norma, pues esta última no resulta clara debido a su redacción o porque se presenta determinada dificultad para la aplicación de la norma al hecho concreto.

Por el contrario, la integración jurídica se produce cuando no hay una norma jurídica aplicable al caso concreto; es decir, se presenta una laguna legal, pues el ordenamiento jurídico no ha previsto una norma para el supuesto de hecho específico que tuvo lugar en la realidad. En dichos casos el operador jurídico no aplica normas, sino que en la realidad crea una norma aplicable al caso.

En esa línea, la analogía no funciona como un método de interpretación, sino de integración jurídica. En efecto, cuando no existe una norma específica que regule un caso concreto, el operador jurídico recurre a la analogía, para lo cual aplica a dicho caso la consecuencia jurídica de una norma que regula una situación diferente, pero similar en lo esencial.

Dicho ello, sostenemos que en la Norma VIII no se ha previsto una prohibición de la analogía, pues la prohibición del tercer párrafo está prevista para los métodos de interpretación, no de integración jurídica. En efecto, el párrafo tercero de la citada norma establece una prohibición

para la labor del interprete y, como se ha visto, la analogía no es un método de interpretación, sino de integración jurídica.

No obstante, consideramos que, si existe una prohibición de la analogía en materia tributaria, pero esta halla su fundamento en el principio de reserva de ley establecido en el artículo 74 de la Constitución. Al respecto, por el principio de reserva de ley, como se ha mencionado líneas arriba, se prevé que la potestad tributaria sea ejercida mediante norma con rango de ley.

Con relación a ello, el Tribunal Constitucional (2007) ha señalado que, si bien es cierto que la reserva de ley es relativa, debe existir un grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la norma con rango legal, siendo que será mayor dicho grado de concreción cuando la ley regule elementos como el hecho imponible, los sujetos gravados y la alícuota.

Ello, en buena cuenta quiere decir que los aspectos de la hipótesis de incidencia están protegidos por el principio de reserva de ley, siendo que estos deben ser regulados en una norma con rango legal. Sobre esto, como se sabe, los aspectos de la hipótesis de incidencia son los siguientes: 1) Aspecto material; 2) Aspecto subjetivo; 3) Aspecto temporal; 4) Aspecto espacial; 5) Aspecto mensurable.

Siendo ello así, el principio de reserva de ley se vulneraría si la regulación de alguno de los citados aspectos no se realizara a través de una norma con rango de ley. Así, sostenemos que la prohibición de la analogía en materia tributaria tiene su fundamento en este principio constitucional, pues se vulnerará la reserva de ley cuando, a través de este método de integración jurídica, el operador jurídico cree o modifique alguno de los aspectos de la hipótesis de incidencia.

Sin perjuicio de ello, debemos precisar que la analogía no está prohibida en todos los casos en materia tributaria, sino solo en aquellos casos en los cuales el operador jurídico, mediante la analogía, vulnere en principio de reserva de ley. Al respecto, la Corte Suprema, mediante la Casación

No. 6619-2021, señala que es posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos en nuestro ordenamiento jurídico, pero se pueden identificar ciertas restricciones que encuentran su fundamento en el principio de reserva de ley y seguridad jurídica, estableciendo la imposibilidad de que en vía de interpretación e integración se pueda:

- 1) Crear tributos
- 2) Establecer sanciones
- 3) Conceder exoneraciones
- 4) Extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintas a los señalados en la norma con rango de ley.

Así, según lo señalado por la Corte Suprema, no existe una prohibición absoluta para los métodos de integración en materia tributaria, sino solo cuando a través de estos se pretenda vulnerar el principio de reserva de ley. Por lo tanto, sostenemos que, al aplicar la analogía, el operador jurídico deberá abstenerse de crear o modificar alguno de los elementos que conforman la hipótesis de incidencia del tributo.

Del mismo modo, se observa que la citada norma también establece dicha prohibición cuando, como resultado de la interpretación del operador jurídico, este realice alguna de las acciones señaladas líneas arriba, extendiendo o restringiendo algunos de los aspectos de la hipótesis de incidencia, en vulneración también del principio de reserva de ley.

**En el caso materia de análisis, ¿existe una vulneración de la Norma VIII por parte del Tribunal Fiscal?**

Ahora bien, conforme se determinó en el anterior apartado, el operador jurídico está habilitado para utilizar los métodos de interpretación e integración jurídica permitidos por el ordenamiento jurídico, pero deberá abstenerse de crear o modificar alguno de los elementos que conforman la hipótesis de incidencia del tributo o, de lo contrario, se estaría vulnerando el principio de reserva de ley.

Siendo ello así, corresponde analizar el razonamiento expuesto por el Tribunal Fiscal a fin de determinar si es que ha vulnerado la prohibición de aplicar la analogía en materia tributaria. Así, este ente colegiado señala que, dado que al asociado se le reconoce el derecho a participar en las utilidades producidas en virtud del CAEP, los ingresos que este reciba constituyen un supuesto de dividendo u otra modalidad de distribución de utilidades.

Agrega en su fundamentación una cita de la Dra. Castillo Botetano (2012) en la cual esta señala que, la renta que le corresponda al asociado de un CAEP puede ser considerada como un dividendo, en tanto la retribución que percibe guarda similitud con la que corresponde a un socio en una sociedad mercantil. Esto último, debido a que en ambos supuestos existe un derecho abstracto sobre las utilidades generados y, a su vez, una obligación igualmente abstracta de responder por las pérdidas hasta el monto de su contribución

En ese sentido la lógica utilizada por el Tribunal Fiscal se puede resumir de la siguiente manera: toda vez que las participaciones de los asociados de los CAEP resultan similares a las retribuciones que perciben los socios de una sociedad mercantil, entonces debe otorgársele el tratamiento de un supuesto de *“dividendo u cualquier otra modalidad de distribución de utilidades.”*

De dicha argumentación, advertimos que el Tribunal ha empleado un argumento con una estructura analógica, puesto que ha aplicado a un supuesto (participación del asociado) la consecuencia jurídica de una norma tributaria, pues este resulta similar al supuesto que ha previsto dicha norma.

Aún más, se advierte que este ente colegiado toma como suyo dicho argumento proveniente de una fuente doctrinal sin analizarlo, ni explicar porque resulta correcta o asimilable dicha argumentación al caso concreto. Al respecto, si bien es cierto que, según la Norma III del CT, se ha reconocido como fuente del derecho tributario a la doctrina jurídica, el operador jurídico también tiene el deber de fundamentar porque dicha

fuente doctrinal es aplicable a su caso concreto o la manera en la que el argumento contenido en ella apoya su postura.

Ahora bien, como se ha determinado previamente, la analogía no está totalmente proscrita en materia tributaria, por lo cual, el hecho de que el Tribunal haya utilizado un argumento analógico no resulta prohibido *per se* en nuestro ordenamiento. Por ello, deberá analizarse sobre qué tipo de norma ha empleado dicha analogía para determinar si esta resulta contraria a la prohibición anteriormente establecida.

Así, como se ha establecido previamente, el Tribunal Fiscal ha realizado la analogía sobre el inciso a) del artículo 24-A, toda vez que en su argumentación aplica dicha norma a un supuesto distinto (participación del asociado), pues este resulta similar al supuesto de hecho que sí regula la norma citada. Al respecto, debemos señalar que en dicha norma se regulan el aspecto material y el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. En efecto, según Sevillano (2019), el aspecto material corresponde a la dimensión objetiva de la hipótesis de incidencia; esto es, al objeto sobre el cual recae la obligación tributaria. Por su parte, el aspecto subjetivo se refiere al sujeto que lleva a cabo o respecto del cual se verifica el hecho gravado.

En otras palabras, ello quiere decir que el aspecto material hace referencia “qué” es lo que será objeto de gravamen, mientras que el aspecto subjetivo se refiere a “quién” realiza el hecho gravado o sobre “quién” recaerá la obligación tributaria. En ese sentido, del análisis del inciso citado se desprende que este regula los aspectos material y sujeto de la hipótesis de incidencia de la siguiente forma:

- 1) Aspecto material: la distribución de utilidades realizada por las personas jurídicas (previstas en el artículo 14)
- 2) Aspecto subjetivo: las personas que integran a la entidad que pueda considerarse persona jurídica, para efectos del IR.

En ese sentido, como se ha desarrollado en el apartado 5.2., dicha norma no era aplicable al caso de la participación de los asociados, puesto que

los CAEP no configura una persona jurídica y no puede interpretarse que los asociados son partes integrantes ni de dicho contrato ni de los asociantes.

Por lo tanto, sostenemos que en su argumentación el Tribunal Fiscal estaría vulnerando la prohibición de realizar una analogía en materia tributaria, puesto que realiza dicho método de integración sobre aspectos de la hipótesis de incidencia del tributo, transgrediendo de esta forma el principio de reserva de ley.

## **6. CONCLUSIONES:**

- En tanto el asociante sea una empresa perceptora de renta de tercera categoría, inevitablemente el ingreso que reciba por su participación en los resultados del negocio materia del CAEP será estar gravado con IR, a menos que se haya previsto la exoneración de dicho ingreso.
- Del desarrollo normativo que ha tenido la regulación de los CAEP para efectos de IR se desprende que, para efectos de tal impuesto, dichos contratos no son considerados contribuyentes del IR y tampoco se consideran como un supuesto de personas jurídicas.
- La interpretación realizada por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 02398-11-2021 desnaturaliza la figura jurídica del CAEP al subsumir la participación del asociado en el supuesto previsto en el inciso a) del artículo 24-A LIR.
- Sostenemos que, en el ejercicio en el cual se resolvió el caso y con las normas vigentes en ese momento, la renta obtenida por el asociado de un CAEP no constituía un supuesto de dividendos u otra forma de distribución de utilidades para efectos del IR. Asimismo, la consecuencia lógica es que no podría habersele aplicado el régimen tributario previsto para los dividendos, pues este está reservado únicamente para las rentas que puedan ser calificadas como tales según las disposiciones de la Ley del IR.
- Por ello, consideramos que dicha renta tendría que haber sido gravada como un supuesto de renta de tercera categoría. Ello, subsumiendo el beneficio obtenido por el asociado del CAEP en el inciso g) de la Ley de IR,

el cual grava como renta de tercera categoría cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

- La Norma VIII no ha previsto la prohibición de la analogía, pues dicha norma solo se hace referencia a los métodos de interpretación, no de integración. Por el contrario, la prohibición de la analogía en materia tributaria halla su fundamento en el principio constitucional de reserva de ley.
- El Tribunal Fiscal, lejos de realizar una labor interpretativa, realiza una analogía sobre el inciso a) del artículo 24-A, el cual regula el aspecto material y subjetivo de la hipótesis de incidencia, lo cual esta proscrito en nuestro ordenamiento jurídico en virtud del principio de reserva de ley.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- Araoz, L., & Ramírez-Gastón, A. (2007). Los contratos de Colaboración Empresarial y de Asociación en Participación celebrados entre Partes Domiciliadas en el País: su tratamiento tributario en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley del Impuesto General a las Ventas. *Derecho & Sociedad*, Lima, p. 244-254. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17223>
- Castillo, L. (2012), Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las asociaciones en participación. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, No. 52, IPDT, Lima, p. 51-72. Recuperado a partir de: [https://www.ipdt.org/uploads/docs/7\\_03\\_Rev52\\_LCB.pdf](https://www.ipdt.org/uploads/docs/7_03_Rev52_LCB.pdf)
- Casación No. 010814-2016-LIMA (2018, 7 de mayo). Corte Suprema. Recuperado a partir de: <https://jurisprudencia.pj.gob.pe/jurisprudenciaweb/ServletDescarga?uuid=d12d2720-0a7a-4602-a7be-57a68dbf15d5>
- Casación No. 31647-2022-LIMA (2023, 27 de junio). Corte Suprema. Recuperado a partir de: <https://jurisprudencia.pj.gob.pe/jurisprudenciaweb/ServletDescarga?uuid=398e0787-8ade-461d-96ba-5a1b791e3f82>.

- Congreso de la República (1998, 30 de diciembre). Ley No. 27034. Ley que modifica el Decreto Legislativo No. 774, Ley del Impuesto a la Renta, Diario Oficial El Peruano Recuperado a partir de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H782563>.
- Chávez Gonzáles, Ángel. (2003). La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Derecho & Sociedad*, (20), 204-211. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17306>
- Cuba, A. (2018) *Los Contratos de Asociación en Participación: ¿Qué es el contrato asociativo?* Cámara de Comercio de La Libertad. <https://www.camaratru.org.pe/web2/index.php/jstuff/multiplataforma-vision-empresarial/item/5536-los-contratos-de-asociacion-en-participacion-que-es-el-contrato-asociativo>
- Díaz Bedregal, A. (2002). La indivisibilidad de la acción. Una visión funcional. *IUS ET VERITAS*, 13(25), 183-189. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16206>
- Duran, L. (2006) “*Régimen tributario de los Contratos Asociativos*”. Análisis Tributario. AELE. Lima. Pp. 28-30.
- Ferrero Diez Canseco, A. (1999). Algunos apuntes sobre los contratos asociativos y su tratamiento en la Ley General de Sociedades peruana. *IUS ET VERITAS*, 9(18), 56-66. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15821>
- García, W. (1991). “*Formas de participación en negocios ajenos*”. Derecho PUCP. Lima, número 45. p. 421.
- Hernández, L. (2001) Impuesto a la renta – Dividendos. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Revista 41. PP. 13-74. Recuperado a partir de: [https://www.ipdt.org/uploads/docs/01\\_rev\\_41\\_LHB.pdf](https://www.ipdt.org/uploads/docs/01_rev_41_LHB.pdf)
- Marín, E. (2021) *Régimen Fiscal Aplicable en el Impuesto a la Renta a los Contratos de Asociación en Participación*. [Trabajo de investigación para optar por el grado académico de Magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos de Investigación PUCP. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/20236>

- Ministerio de Economía y Finanzas. (1994, 21 de setiembre). Decreto Supremo 122-94-EF. Aprueban el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial El Peruano. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H764581>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2004, 8 de diciembre). Decreto Supremo 179-2004-EF. Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial El Peruano. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H880428>
- Picón González, J. (2000). Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la legislación peruana. THEMIS Revista De Derecho, (41), 107-116. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11655>
- Sanabria Mercado, A. (2013). Tratamiento tributario con relación al impuesto a la renta del contrato de asociación en participación: ¿Cuál es la posición correcta? *Advocatus*, (029), 333-343. <https://doi.org/10.26439/advocatus2013.n029.4262>
- Sentencia 05558-2006 (2007, 13 de abril). Tribunal Constitucional (Gonzales Ojeda, Vergara Gotelli, Mesía Ramírez) <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/05558-2006-AA.pdf>
- Sevillano, S. (2019) *Lecciones de Derecho Tributario. Principios generales y Código Tributario*. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Resolución No. 00637-2-2017 (2017, 23 de enero). Tribunal Fiscal. Recuperado a partir de: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/2/2017\\_2\\_00637.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/2/2017_2_00637.pdf)
- Resolución No. 02398-11-2021 (2021, 11 de marzo). Tribunal Fiscal. Recuperado a partir de: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2021/11/2021\\_11\\_02398.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/11/2021_11_02398.pdf)
- Rubio Guerrero, R. (1997). El régimen fiscal de atribución de rentas e impuesto en las asociaciones en participación y los joint ventures. THEMIS

Revista De Derecho, (36), 317-327. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11748>

- Rubio Correa, M. (2010). *El sistema jurídico. Introducción al derecho*. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Zegarra Mulánovich, A. (2019). Régimen general de los contratos asociativos mercantiles, con particular referencia a su duración temporal. *Revista De Derecho*, 11(1), 141–159. Recuperado a partir de <https://revistas.udep.edu.pe/derecho/article/view/1532>







# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

de Multa N° [REDACTED] (fojas 623 y 624), esta última por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en consecuencia, corresponde analizar la procedencia del reparo contenido en la citada resolución de determinación y la resolución de multa impugnadas.

## **Resolución de Determinación N° [REDACTED]**

Que según se aprecia del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° [REDACTED] (foja 626), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, debido a que la recurrente no reconoció ingresos provenientes del Contrato de Asociación en Participación que suscribió con la empresa [REDACTED], por el importe de S/ 2 026 606,00.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° [REDACTED] (fojas 539 y 540), la Administración indicó a la recurrente que luego de la revisión efectuada al Libro Mayor y lo registrado en la Cuenta Contable 77701 – Dividendos Percibidos, observó que no había declarado la totalidad de los ingresos recibidos por su participación en calidad de asociada en el Contrato de Asociación en Participación suscrito con [REDACTED] [REDACTED]<sup>2</sup>, por lo que teniendo en cuenta que de acuerdo a lo establecido en el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, entre otras normas, los ingresos provenientes de su participación en el aludido contrato debieron ser reconocidos, le solicitó explicar por escrito indicando la base legal respectiva, porque no había reconocido como ingreso del ejercicio 2008 la totalidad de la participación obtenida del asociante, señalando que para ello, debía adjuntar el contrato antes aludido y sus respectivas adendas, entre otra documentación.

Que en respuesta, la recurrente señaló que teniendo en cuenta la modificación establecida por la Ley N° 27034 respecto a los contratos de asociación en participación y las normas complementarias que se emitieron para una mejor aplicación de tal modificación, como el Decreto Supremo N° 194-99-EF y la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, consideraba que para su caso no existían diferencias de ingresos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, pues la norma que disponía que los ingresos percibidos de un contrato en asociación en participación constituían para los asociados renta de tercera categoría solo resultaba aplicable para el ejercicio 1999, mas no para los contratos asociativos de tal tipo suscritos con posterioridad, como es su caso, por lo que interpretar lo contrario implicaría asumir que los dividendos estarían gravados tanto para el asociante como para el asociado, produciendo de esta manera una doble imposición tributaria, lo cual considera ilegal y atenta contra el principio de reserva de ley y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (fojas 525 a 528).

Que mediante el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [REDACTED] (fojas 530 a 536) la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, así como de la documentación adjunta, y, luego de su evaluación, determinó que los ingresos que le entregó el asociante como parte de su participación en el contrato de asociación en participación constituía renta de tercera categoría y, en tal sentido, debió reconocerla como tal, por lo que al no haberlo hecho observó el importe no reconocido, al amparo del inciso k) del artículo 14 y el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT.

Que se aprecia en autos el Contrato de Asociación en Participación y adendas (fojas 339 a 354), suscrito el 1 de enero de 2000 por la recurrente (como asociada) y [REDACTED] (como asociante), estipulándose en su cláusula tercera que su objeto era suministrar energía eléctrica a las Empresas Concesionarias de Distribución del Departamento de Amazonas y la Provincia de Jaén en el Departamento de Cajamarca, utilizando la infraestructura eléctrica que la asociada aporta a la asociación: [REDACTED] [REDACTED] (según cláusula cuarta y adendas N° 2 y 3).

Que teniendo en cuenta lo antes expuesto, en el presente caso la controversia consiste en establecer si la

<sup>2</sup> Conforme se detalla en el Anexo N° 02 del aludido requerimiento (foja 538).



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

participación que recibió la recurrente en calidad de asociada como parte de su participación en el Contrato de Asociación en Participación que suscribió con la empresa ██████████ constituye ingreso gravado con el Impuesto a la Renta.

Que con relación a si la participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación constituye o no ingreso gravado para efectos del Impuesto a la Renta, se han suscitado distintas interpretaciones:

- Conforme con la primera, la participación del asociado constituye un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría.
- De acuerdo con la segunda, la participación del asociado no está gravada con el Impuesto a la Renta.
- Según la tercera, 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 a la Renta, 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 habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, se ha adoptado la tercera interpretación antes mencionada, de acuerdo con los siguientes fundamentos:

*“Conforme con el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, en adelante (LGS), se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.*

*El artículo 439 de la citada ley dispone que las partes están obligadas a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato. Si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades. Agrega que la entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecidos en el contrato y que a falta de estipulación, rigen las normas para los aportes establecidas en la presente ley, en cuanto le sean aplicables<sup>3</sup>. Cabe precisar que el artículo 443 de la misma ley dispone que respecto de terceros, los bienes contribuidos por los asociados se presumen de propiedad del asociante, salvo aquellos que se encuentren inscritos en el Registro a nombre del asociado.*

*Por su parte, el artículo 440 de la anotada ley 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.*

*En cuanto a las características del contrato, el artículo 441 de la referida ley señala que:*

- *El asociante actúa en nombre propio y la asociación en participación no tiene razón social ni denominación.*
- *La gestión del negocio o empresa corresponde única y exclusivamente al asociante y no existe relación jurídica entre los terceros y los asociados<sup>4</sup>.*

<sup>3</sup> Al respecto, véanse los artículos 22 a 30 de la LGS.

<sup>4</sup> Sobre el particular, FERRERO DIEZ CANSECO menciona, como una de las características del contrato de asociación, que el manejo del negocio está a cargo del asociante y que este es el encargado de manejarlo de manera exclusiva o principal; agrega que por lo general el contrato determina la forma de fiscalización o control por parte del asociado. En este sentido, véase: FERRERO DIEZ CANSECO, Alfredo, “Algunos aspectos sobre contratos asociativos y su tratamiento en la Ley General de Sociedades peruana” en *Ius et Veritas*, N° 18, 1999. Lima, p. 59.



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

- Los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni éstos ante aquéllos.
- El contrato puede determinar la forma de fiscalización o control a ejercerse por los asociados sobre los negocios o empresas del asociante que son objeto del contrato.
- Los asociados tienen derecho a la rendición de cuentas al término del negocio realizado y al término de cada ejercicio.

Sobre el contrato, ELIAS LAROZA señala que en tanto contrato asociativo, le es aplicable las características previstas por el artículo 438 antes citado, por consiguiente, explica que el contrato se caracteriza, entre otras notas, por lo siguiente<sup>5</sup>:

1. Regula relaciones de participación o integración en uno o más negocios o empresas del asociante, en interés común de todas las partes contratantes<sup>6</sup>.
2. No origina una persona jurídica, por lo que no cuenta con razón o denominación social.
3. El asociante actúa en nombre propio y le corresponde, en forma exclusiva, la gestión de los negocios o empresas materia del contrato.
4. No existe relación jurídica entre asociados y los terceros. Los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni éstos ante aquéllos.
5. Las contribuciones de los asociados son utilizadas por el asociante para el negocio o empresa. Si estas consisten en bienes, se presume que pertenecen al asociante aunque la ley permite que permanezcan en propiedad del asociado.
6. Los asociados tienen derecho a la rendición de cuentas al término de cada ejercicio y al terminar el negocio o empresa.
7. Es un contrato sujeto a plazo determinado o determinable.

En relación a las prestaciones del contrato, la contribución del asociado puede estar constituida por dinero, determinados bienes y/o servicios<sup>7</sup>, siendo que los bienes pueden ser entregados en propiedad o cedidos en uso temporalmente.

De otro lado, el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que el Impuesto a la Renta grava 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

---

En igual sentido, TALLEDO MAZÚ señala que el titular de la empresa o negocio materia del contrato es el asociante. Es decir, que actuará por cuenta y en nombre propio, si bien en interés suyo y del asociado, por lo que afirma que la contabilidad del negocio o empresa es llevada por él también en nombre propio, sin que exista la posibilidad, desde el punto de vista legal, que la asociación en participación lleve contabilidad distinta a la del asociante. Al respecto, véase, TALLEDO MAZÚ, "La Asociación en Participación, el Consorcio y el Joint Venture: aspectos contractuales y tributarios" en Cuadernos Tributarios. Revista de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 1998, Lima, pp. 28 y ss.

Igualmente, MEDRANO CORNEJO afirma que en la asociación en participación, por su propia naturaleza, el asociante es el único que puede llevar la contabilidad del negocio (aunque en cuentas separadas), ya que solo él aparece frente a terceros, por lo que no resulta de aplicación el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta a la asociación en participación, dado que no se le considera contrato asociativo para fines del impuesto. En este sentido, véase, MEDRANO CORNEJO, Humberto, "Impuesto a la Renta y Contratos de Colaboración -Empresarial" en Themis – Revista de Derecho, N° 41, PUCP, 2000, Lima, p. 103.

<sup>5</sup> Características mencionadas por ELIAS LAROZA. En este sentido, véase: ELIAS LAROZA, Enrique, Derecho Societario Peruano – Ley General de Sociedades del Perú, Normas Legales, 2001, Trujillo, pp. 950 y ss.

<sup>6</sup> En similar sentido, véase: HUNDSKOPF EXEBIO, Oswaldo, Manual de Derecho Societario, Gaceta Jurídica, 2012, Lima, p. 345. Al respecto señala que los contratos asociativos generan relaciones jurídicas a través de las cuales se procura alcanzar un fin o beneficio común a todas las partes.

<sup>7</sup> En relación con la contribución en forma de servicios, TALLEDO MAZÚ señala que los servicios que proporcione el asociado a título de contribución "pueden ser de los más variados contenidos: control de calidad, suministro de know-how, promoción de las ventas, etc. Inclusive un no hacer puede ser objeto de contribución. Sería el caso, por ejemplo, del compromiso del asociado de abstenerse de desarrollar toda actividad competitiva con la del asociante, a cambio de una participación en el negocio de éste". Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, Op. Cit., p. 26.



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

susceptible de generar ingresos periódicos. Asimismo, el inciso c) dispone el gravamen de otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley.

Por su parte, el artículo 3 dispone que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Al respecto, el inciso g) del artículo 1 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prevé que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. Agrega que en consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. Precisa que el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

Asimismo, el inciso a) del artículo 28 de la citada ley establece que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes. Por su parte, el inciso e) del mismo artículo señala como rentas de tercera categoría a las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de esta ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse. A su vez, el inciso g) prevé que es renta de tercera categoría cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

En cuanto al contrato de asociación en participación, hasta 1998, el último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a Renta (Decreto Legislativo N° 774)<sup>8</sup>, señalaba que las rentas eran atribuidas a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes. Asimismo, el artículo 29 de la citada ley preveía que las rentas provenientes de los contratos a los que hacía mención el anotado párrafo del artículo 14 se considerarían de las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes, reputándose distribuidas a favor de estas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Por su parte, el artículo 65 de la citada ley establecía que las asociaciones en participación debían mantener contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, tanto para el manejo de la gestión del negocio como para información a la SUNAT, previéndose que en determinadas situaciones, cada parte contratante podría contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podía llevar la contabilidad del contrato<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> El último párrafo del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, señalaba que: "En el caso de sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante".

<sup>9</sup> El artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 27034, establecía que lo siguiente:

"Las sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes.

Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso una de ellas podrá llevar



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999<sup>10</sup>, mediante la que se incorporó el inciso k) al citado artículo 14 y se modificó su último párrafo.

Conforme con el inciso k) son contribuyentes del Impuesto a la Renta: “Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes”.

Asimismo, en cuanto a la modificación del último párrafo del citado artículo, se estableció que: “En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante”. Como se aprecia, se eliminó toda mención al contrato de asociación en participación.

Igualmente, el tercer párrafo del artículo 65 de la mencionada ley fue modificado por la Ley N° 27034 para señalarse que: “Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes”. Se advierte entonces que a partir de esta modificación normativa, también dejó de hacerse mención al referido contrato en esta norma.

Cabe indicar que mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, se modificó el artículo 18 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>11</sup>, referido a la atribución de resultados por parte de las sociedades, entidades y contratos a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que antes de la modificación prevista por la Ley N° 27034, incluía a la asociación en participación).

Dicha norma, antes de la referida modificación, preveía que a efecto del artículo 29 de la ley, la atribución a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes debía hacerse al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero. A partir de la modificación de dicha norma, se estableció que para efectos del citado artículo 29, las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que ya no menciona a la asociación en participación), atribuirían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integran o sean partes contratantes al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero<sup>12</sup>.

---

la contabilidad del contrato debiendo en ambos casos solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobara o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud. Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato”.

<sup>10</sup> Conforme con lo precisado por la Ley N° 27063.

<sup>11</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

<sup>12</sup> Se previó además que la atribución se realizará en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, el cual deberá ser puesto en conocimiento de la SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente y que si con posterioridad se modificara la participación de las partes o integrantes, dicha situación se deberá comunicar a la SUNAT dentro de los cinco días hábiles siguientes de efectuada la referida modificación.



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

*En relación con los pagos a cuenta, el inciso g) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta disponía que las asociaciones en participación (entre otros<sup>13</sup>), que hayan pactado llevar contabilidad independiente a la de las partes contratantes, seguirían las siguientes reglas: 1. Atribuirían sus resultados al cierre del ejercicio o al término del contrato, según correspondiese en aplicación del artículo 18; y 2. Para efecto de los pagos a cuenta mensuales que correspondiese efectuar a las partes contratantes domiciliadas se tendría en consideración lo siguiente: 2.1 Los ingresos mensuales se consideraban atribuidos a las partes en la misma proporción en que hubiesen acordado participar de la renta neta anual. 2.2 El Impuesto Mínimo que afectase a estas entidades se atribuiría mensualmente a los contratantes en la proporción señalada en el acápite anterior.*

*Este inciso fue modificado mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, para hacer referencia a las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la ley, el que, como se ha mencionado, ya no incluía a la asociación en participación.*

*Por su parte, la Séptima Disposición Final y Transitoria del citado Decreto Supremo N° 194-99-EF previó lo siguiente:*

*“Precísase que lo establecido en la Ley N° 27034, es aplicable en el ejercicio gravable de 1999, incluso para aquellos contratos de colaboración empresarial y asociaciones en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma.*

*En consecuencia, en aquellos casos en que los contratos de colaboración empresarial durante 1999 hubieran atribuido sus ingresos a las personas naturales o jurídicas que las integren o sean partes contratantes para efecto de los pagos a cuenta del impuesto, se deberá presentar las declaraciones rectificatorias y el pago respectivo hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio 1999. Para este efecto, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 170 del Código Tributario.*

*Tratándose de las Asociaciones en Participación que hubieran llevado contabilidad independiente de la de sus partes contratantes y atribuido los correspondientes ingresos, durante el referido ejercicio, será aplicable a dichas partes lo dispuesto en el párrafo anterior en lo que se refiere a la presentación de las declaraciones rectificatorias y el numeral 1 del Artículo 170 del Código Tributario.*

*La SUNAT dictará las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la presente Disposición.”*

*Es así que el 21 de marzo de 2000 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT. Al respecto, el artículo 3 de dicha norma estableció que de conformidad con lo establecido por el inciso i) del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 61-97/SUNAT, las asociaciones en participación que al haberse considerado sujetos del Impuesto a la Renta o haber llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes hubieran solicitado su inscripción en el RUC, debían solicitar su baja de dicho registro hasta el último día hábil del mes de abril de 2000.*

*En cuanto a la declaración jurada anual del ejercicio 1999 del asociante, el artículo 4 de la misma norma previó que a efecto de dar cumplimiento a lo establecido en el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el asociante presentaría su Declaración Jurada Anual del ejercicio gravable 1999, determinando el*

<sup>13</sup> Se hace referencia al último párrafo del artículo 14 de la Ley.



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

*Impuesto a la Renta que le corresponda pagar. Agregó que para tal fin, consideraría como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación.*

*El artículo 5 de dicha norma estableció que el asociado podrá utilizar la totalidad de los pagos a cuenta que hubiese realizado durante el ejercicio gravable 1999 según lo previsto en el inciso b) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, incluso los realizados por concepto de los ingresos que le atribuyó la asociación.*

*Atendiendo a las normas citadas, corresponde determinar si, en el marco de un contrato de asociación en participación, la participación del asociado se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.*

*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 cuanto a la regulación del Impuesto a la Renta, como se advierte, antes de la entrada en vigencia de la citada Ley N° 27034, los ingresos de estos contratos se regulaban bajo un régimen de atribución de rentas, por lo que los resultados del contrato se atribuían a las partes, en función a sus participaciones, quienes las incorporaban a sus propios resultados, aun cuando el contrato llevase contabilidad independiente a la de los contratantes<sup>14</sup>. Por tanto, cada una de ellas pagaba el impuesto sobre las rentas que le correspondían en función a sus participaciones, y si existían pérdidas, las integraban a sus demás operaciones en la proporción correspondiente a dicha participación. Se aprecia entonces que según dicha regulación tributaria, conforme con la cual, a ambas partes se atribuían resultados y pagaban el impuesto que les correspondía, se entendía que cada una de ellas llevaba a cabo una actividad de tipo empresarial que era gravada según su participación en el negocio.*

*No obstante, considerando la naturaleza y características del contrato de asociación en participación, regulado por la LGS (no se conforma una persona jurídica y el asociante es el único que lleva a cabo la actividad de tipo empresarial), a partir de la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta por la Ley N° 27034, ya no hace referencia a la asociación en participación ni a la forma de determinar el impuesto referido a los resultados que arroje el negocio y/o empresa objeto de dicho contrato. En efecto, dejó de preverse la atribución de rentas al asociante y asociado, siendo que desde ese momento, y atendiendo a su naturaleza, el referido contrato no estaba obligado a llevar contabilidad independiente.*

*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.*

<sup>14</sup> En este sentido, véase: NAVARRO PALACIOS, Indira, "Análisis Tributario de los Contratos de Asociación en Participación y Consorcio" en *Revista Peruana de Derecho de la Empresa – Temas Societarios*, N° 54, 2002, Lima, p. 92. Al respecto, precisa que si bien existían contratos que llevaban contabilidad independiente a la de los contratantes, los ingresos de dichos contratos también se regían por el régimen de atribución de rentas.



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

Considerando que a partir de la vigencia de la citada ley el asociante sería el único responsable por la determinación y pago del impuesto derivado de las rentas producidas por la ejecución del contrato, fue necesario establecer un régimen transitorio para el caso de las asociaciones en participación que venían llevando contabilidad independiente y atribuyendo rentas a las partes contratantes, como se preveía en la regulación anterior.

Ello se hizo a través de la Séptima Disposición Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, con la finalidad de que dichos contratos se adecuaran al nuevo esquema, el cual resultaba aplicable a partir del 1 de enero de 1999, y que pese a la nueva normativa habían llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas las rentas del negocio o empresa objeto del contrato.

Dicho régimen fue reglamentado por la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, estableciéndose que para el año 1999, a efecto de dar cumplimiento a lo establecido por el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el asociante debía presentar su Declaración Jurada Anual del ejercicio gravable 1999, determinando el Impuesto a la Renta que le correspondía pagar, considerando para tal fin, como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación.

Al respecto, se considera que, conforme con las normas citadas, lo dispuesto por la mencionada resolución de superintendencia constituyó un régimen transitorio aplicable solamente al ejercicio gravable 1999 y a determinados contratos de asociación en participación, estos son, los existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas, durante dicho año, las rentas correspondientes a la asociación en participación, por lo que no puede aplicarse a casos distintos al normado en ella.

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. Al respecto, debe resaltarse que por aplicación del principio de legalidad, si conforme con las normas tributarias un determinado concepto u operación se encuentra gravado con un tributo, la única posibilidad de inafectar o exonerar dicho concepto u operación es que la norma que lo regule prevea expresamente su inafectación o exoneración. En tal sentido, debe determinarse qué tipo de renta es la obtenida por el asociado.



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

Como se ha indicado, el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que el Impuesto a la Renta grava 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. Asimismo, el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que, en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Por su parte, el artículo 24 de la citada ley prevé 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 Ley (inciso i).

De acuerdo con el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, 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.

Por otro lado, el tercer párrafo del artículo 24-B de la citada ley señala que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no las computarán para la determinación de su renta imponible.

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.

Al respecto, CASTILLO BOTETANO explica que "los resultados atribuidos al Asociado puede ser calificado como un dividendo ya que la retribución percibida resulta similar al del socio de una sociedad, pues en ambos casos hay un derecho abstracto a la utilidad que puede generar la empresa y una obligación, que también es abstracta, de asumir las pérdidas hasta el valor del aporte o contribución"<sup>15</sup>.

Cabe indicar que de acuerdo con el artículo 73-A de la citada ley, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4.1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

En ese sentido, si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, en virtud de lo previsto en el artículo 24-B y en el artículo 73-A de la citada ley, tal dividendo o distribución de utilidades percibido de otra persona jurídica (asociante) no debe ser computado para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, esto es, constituye una ganancia o beneficio económico que no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

<sup>15</sup> En este sentido, véase: CASTILLO BOTETANO, Lourdes, "Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las asociaciones en participación" en: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 52, IPDT, 2012, Lima, p. 68.



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

*Por el contrario, si el asociado no es una persona jurídica domiciliada en el país, la utilidad percibida de la asociación en participación sí estará afecta al Impuesto a la Renta, en calidad de dividendo.*

*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 el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2021-03, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por la Ley N° 30264<sup>16</sup>.

Que de la revisión de los documentos que obran en autos se tiene que en el marco del Contrato de Asociación en Participación suscrito el 1 de enero de 2000 por la recurrente (como asociada) y [REDACTED] (como asociante), aquélla no incluyó en su declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 la participación proveniente de dicho contrato, porque consideró que dicha participación no estaba gravada con el referido impuesto.

Que atendiendo a lo expuesto en los considerandos previos y dado que se otorga a la recurrente (asociada) el derecho a participar en las utilidades o resultados del negocio objeto del antes mencionado Contrato de Asociación en Participación, lo que aquélla recibe en su calidad de asociada como participación en las utilidades o resultados del negocio emprendido por el asociante en virtud del referido contrato 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 aludida ley; no obstante, considerando que en el caso de autos, la recurrente (asociada) es una persona jurídica, en virtud de lo previsto en el artículo 24-B de la citada ley, tal dividendo o distribución de utilidades percibido de otra persona jurídica (asociante) no debe ser computado para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de aquélla, esto es, constituye una ganancia o beneficio económico que no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, por lo que corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada.

## **Resolución de Multa N° [REDACTED]**

Que la Resolución de Multa N° [REDACTED] fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relacionada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

<sup>16</sup> El referido artículo 154 señala que:

*“Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.*

*De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.*

*La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.*

*En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda”.*



# Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al período acotado, dispone que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que siendo que la Resolución de Multa N° [REDACTED] está vinculada con la Resolución de Determinación N° [REDACTED], dejada sin efecto en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a esta, en ese sentido, procede igualmente revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la referida resolución de multa.

Que finalmente, cabe indicar que el informe oral se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, según constancia que obra en autos (foja 764).

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Vásquez Rosales, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

## RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° [REDACTED] de 5 de setiembre de 2014 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° [REDACTED] y la Resolución de Multa N° [REDACTED].
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

***"La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividiendo 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".***

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

**EZETA CARPIO**  
VOCAL PRESIDENTE

**FUENTES BORDA**  
VOCAL

**VÁSQUEZ ROSALES**  
VOCAL

Sáez Montoya  
Secretario Relator (e)  
EC/SM/rsc.

Nota: Documento Firmado Digitalmente