

La problemática tributaria en los contratos de asociación en participación

Octavio Salazar M.

Abogado de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Asistente de docencia del curso “Derecho Tributario” de la Facultad de Ciencias Contables. Abogado Junior de PwC Perú.

Resumen

En el presente artículo, se realiza un análisis del régimen impositivo vinculado al contrato de asociación en participación, en el marco de un reciente pronunciamiento de la máxima autoridad administrativa en materia tributaria. Para ello, se presenta un recuento de los cambios normativos acontecidos alrededor del contrato de asociación en participación, así como se evalúan los efectos que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 637-2-2017 originaría para los contribuyentes. Finalmente, enfatizando el escenario de incertidumbre en torno a la figura descrita, se insta a la creación de normas apropiadas que otorguen seguridad jurídica a los actores en el mercado.

Palabras clave: Asociación en participación, Tribunal Fiscal, Impuesto a la Renta, Seguridad Jurídica

1. Introducción

El objeto del presente artículo es compartir brevemente algunas reflexiones sobre el tratamiento tributario aplicable al contrato de asociación en participación (CAEP) en el Perú. Asimismo, se enfatizará en la atribución de los resultados del negocio que realiza el asociante en favor del asociado para efecto del Impuesto a la Renta. Para ello, se revisarán ciertas cuestiones críticas en torno a la naturaleza jurídica del CAEP, así como las relaciones entre las partes contratantes desde el ámbito fiscal. Finalmente, se dedicará una mayor atención al análisis y reflexión en torno a la reciente Resolución del Tribunal Fiscal N° 637-2-2017¹.

2. Naturaleza jurídica del CAEP

Como se sabe, el CAEP es un contrato asociativo y no un contrato de sociedad; no obstante, está

regulado en el artículo 440 de la Ley General de Sociedades² (LGS). Este lo define como aquel por el cual una persona, denominada asociante, le concede a otra u otras personas, denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o varios negocios o empresas (del asociante) a cambio de determinada contribución.

Así, las características de este tipo de contrato son las siguientes:

- a) El asociante actúa en nombre propio.
- b) La gestión del negocio corresponde al asociante.
- c) No existe relación jurídica entre los asociados y terceros
- d) Respecto de los terceros, los bienes contribuidos por el asociado se presumen de propiedad del asociante, salvo los que se encuentren inscritos en Registros Públicos a nombre del asociado.
- e) Las partes deciden si la participación en las pérdidas es en la misma proporción que en las utilidades; si se participa en las utilidades, pero no en las pérdidas; o si se participa en las utilidades o en las pérdidas, aunque el asociado no haya efectuado una contribución.

En palabras de Talledo Mazú, una nota distintiva del CAEP es “[...] la participación del asociado en los resultados o utilidades del asociante a cambio de una contribución. Mas esa nota es insuficiente por sí sola para la debida caracterización del contrato. A tal fin, debe ser complementada

¹ De fecha 23 de enero de 2017.

² Ley N° 26887.

... se revisarán **ciertas cuestiones críticas** en torno a la **naturaleza jurídica** del CAEP, así como las relaciones entre las **partes contratantes** desde el ámbito fiscal.

con las demás que fluyen de la regulación legal del contrato como sigue: actuación del asociante en nombre propio, [...] gestión y rendición de cuentas a cargo exclusivo del asociante, [...] inexistencia de vínculo jurídico entre el asociado y terceros [...]"³.

En este orden de ideas, la característica esencial de un CAEP sería la existencia de un negocio cuyo titular y gestor es el asociante, quien se obliga a ceder parte del resultado de dicho negocio a favor de un tercero, el asociado, a cambio de una contribución. Asimismo, es preciso apuntar que las enumeradas características del CAEP derivan estrictamente de su regulación societaria.

Ahora bien, en torno a la naturaleza jurídica de las relaciones entre las partes contratantes del CAEP, García-Pita y Lastres señala que, en los contratos de asociación en participación regulados en la LGS, las estructuras de las relaciones jurídicas son bilaterales y directas, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades en donde "las relaciones son plurilaterales y radiales". Además, agrega: "no hay, propiamente [en las sociedades], una relación sinalagmática directa entre los socios ni las aportaciones que se efectúen en consideración de supuestas contra-aportaciones, sino que se trata de aportar bienes o servicios para el ejercicio en común de actividades económicas"⁴.

Si bien la postura antes descrita es aceptada por un sector mayoritario de la doctrina y por la autoridad tributaria, la posición de la Corte Superior de Justicia de Lima es distinta. En efecto, cabe considerar que, en la sentencia recaída en el Expediente N° 1461-2002 (del 15 de diciembre de 2002), la Sala Civil de Lima precisó que el CAEP no es un contrato de prestaciones recíprocas, toda vez que el asociante no está en la obligación de efectuar una prestación a favor del asociado y viceversa. En este sentido, el contrato subsiste simplemente en la participación del asociado en el riesgo del

negocio, siempre y cuando este efectúe una contribución para el desarrollo del mismo⁵.

3. Tratamiento tributario del CAEP

3.1. Impuesto a la Renta⁶ (IR)

Se debe iniciar este punto indicando que, de acuerdo con el texto de la Ley del IR, aprobada por Decreto Legislativo N° 774⁷, hasta el año 1998 para efectos del IR, los ingresos de los CAEP se regulaban bajo el régimen de "atribución de rentas" entre las partes contratantes. Así, el artículo 14 del citado decreto precisaba lo siguiente sobre los contribuyentes del impuesto: "[...] En 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 sean parte contratante".

Asimismo, el artículo 65 de la citada norma señalaba que "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 la de sus socios o partes contratantes" (énfasis agregado). Al respecto, Indira Navarro sostuvo que "los resultados del contrato debían ser atribuidos a las partes integrantes, incorporándolos a sus respectivos y propios resultados. En tal sentido, los ingresos mensuales se consideraban atribuidos a las partes contratantes en la misma proporción en la que hubieran acordado participar en el contrato sobre las rentas anuales"⁸. Como se advierte, si bien los CAEP se regían por el régimen de atribución de rentas descrito en el párrafo anterior, existían otros contratos identificados en el Registro Único de Contribuyentes (RUC); estos tenían una contabilidad independiente a la de sus partes y asumían la calidad de contribuyentes del IR.

En efecto, con la publicación de la Ley N° 27034 en diciembre de 1998 y vigente desde enero de 1999⁹, se modificaron las citadas disposiciones y se eliminó toda referencia expresa a que los contratos de asociación en participación debían llevar contabilidad independiente del artículo 65 de la Ley del IR. En adición a ello, se modificó

3 TALLEDO MAZÚ, César. "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, págs. 25-26.

4 GARCÍA-PITA Y LASTRES, José Luis, "El derecho de sociedades en el Perú: un análisis comparativo". En: *Revista Ita Ius Esto*, Primera Edición, pág. 56.

5 HUNDSKOPF, Oswaldo. "La Asociación en Participación como contrato de riesgo compartido y no de prestaciones recíprocas". En: *Diálogo con la Jurisprudencia*, núm. 84, 2005.

6 Cuyo T.U.O. fue aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

7 Publicado el 31 de diciembre de 1993 en el Diario Oficial "El Peruano". Cuyo T.U.O. fue aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

8 NAVARRO PALACIOS, Indira. "Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio". En: *Revista Peruana de Derecho de la Empresa*, N° 54, 2002, Lima, pág. 93.

9 En atención al artículo 2 de la Ley N° 27063, se precisa que la vigencia de la Ley N° 27034 es a partir del 1 de enero de 1999.

el último párrafo del artículo 14 de la Ley del IR y se estableció que sólo se considerarán como contribuyentes de dicho impuesto a los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente. En esta medida, se eliminó toda referencia sobre los CAEP “[...] 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; [para el caso de] 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”.

Precisamente, es dicha modificación la que introdujo el inciso k) del artículo 14 de la Ley del IR. Esta estableció que, para efectos del impuesto, se consideran personas jurídicas a “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”. Para muchos, este sería, entonces, el origen de un gran problema, puesto que, tras eliminarse de la Ley del IR toda referencia al tratamiento tributario de los CAEP, no fueron pocos quienes entendieron dicha decisión como el fin del régimen de “transparencia” para tal tipo de contratos.

Ahora bien, es de resaltar que, en el proyecto normativo de la glosada Ley N° 27034, se mencionó que “[...] carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación en participación a llevar contabilidad independiente. Esta medida permitirá, además, dar un tratamiento similar al dispensado en las normas del IGV cuyo reglamento señala que la asociación en participación no es sujeto de dicho impuesto y la excluye del concepto de contratos asociativos”. En este contexto, el profesor Humberto Medrano, advirtiendo prontamente la problemática derivada de la (des)regulación de los CAEP, indicó lo siguiente: “como quiera que

las **estructuras** de las relaciones jurídicas son **bilaterales y directas**, a diferencia de lo que ocurre en las **sociedades** en donde “las relaciones son **plurilaterales y radiales**”.

ahora no se les menciona, resulta claro que no deben llevar contabilidad independiente ni son contribuyentes, pero **falta establecer si el único sujeto del tributo es el asociante o si la renta generada debe atribuirse a los asociados**” (énfasis agregado)¹⁰.

Con posterioridad a lo acontecido, el 31 de diciembre de 1999, se publicó el Decreto Supremo N° 194-99-EF¹¹, que modificó al Reglamento de la Ley del IR. En su séptima disposición final, se indicó que lo regulado a través de la Ley N° 27034 en torno a los CAEP resultaba aplicable para el ejercicio gravable de 1999, así como para aquellos CAEP existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma: “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 [...]”.

De igual manera, se indicó que, en los CAEP, en donde se hayan atribuido ingresos a los partícipes para efecto de los pagos a cuenta, debía presentarse declaraciones rectificatorias. Asimismo, ello sería aplicable a los casos en donde se hubiera llevado una contabilidad independiente y atribuido ingresos en el ejercicio 1999:

“[...] 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” (énfasis agregado).

¹⁰ MEDRANO CORNEJO, Humberto. “Impuesto a la Renta y contratos de colaboración empresarial”. En: *Themis Revista de Derecho*, N° 41, 2000, Lima, pág. 102.

¹¹ Publicado el 31 de diciembre de 1999 en el Diario Oficial “El Peruano”.

En efecto, la citada norma se encargó de regular la situación de los CAEP que, durante 1999, hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. De igual modo, el decreto dispuso que la Administración Tributaria dictaría las normas complementarias para la aplicación de sus disposiciones tras considerar la falta de precisión de las disposiciones vigentes en dicho período. En este sentido, se podría argumentar que la SUNAT habría quedado facultada para emitir las reglas relativas al tratamiento de los CAEP en el ejercicio 1999 y, en consecuencia, para no avalar el establecimiento de reglas definitivas sobre la base de tal autorización¹².

Finalmente, el 21 de marzo de 2000, mediante la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT, la Administración reguló lo concerniente a los CAEP que, durante 1999, hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes e inscrito en el RUC. Al respecto, la citada resolución, en su artículo 6 sobre el tratamiento de la participación, señaló lo siguiente: “El asociado declarará la participación como renta neta de tercera categoría del IR y el asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda”.

Es oportuno detenernos en este punto con especial cuidado, toda vez que, pese a los antecedentes normativos que motivaron la publicación de la aludida disposición y a la carencia de indicadores por parte de la Ley del IR y su reglamento, se consideró válido aplicar el citado artículo sexto a todos los CAEP en general, inclusive a los celebrados con posterioridad a 1999.

3.1.1. Tratamiento para el asociante

Conforme lo hemos expuesto, ni la Ley del IR ni su reglamento contemplan el tratamiento del CAEP, por lo que es la única referencia normativa vigente la comentada Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT. De este modo, ante la duda generada por la falta de reglas precisas, la doctrina nacional y la práctica empresarial se encargaron de proponer sus propias soluciones con relación al régimen aplicable a los CAEP, entre las cuales resaltaron dos posiciones:

“Posición 1: Sostener que el asociante debía registrar, en su contabilidad, los ingresos totales por las ventas, así como deducir los gastos en que incurriera el negocio para, luego, proceder a entregar, a la asociada, la participación que le correspondería. En paralelo, esto se deduciría como gasto. La referida entrega constituiría una renta de tercera categoría para la asociada, por lo cual tributarían por su cuenta cada una de las partes.

*“El **asociado** declarará la participación como **renta neta de tercera categoría del IR** y el asociante la **deducirá como gasto o costo**, según corresponda”.*

Posición 2: Sostener que el asociante debía registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas, así como deducir los gastos en que incurriera el negocio para, luego, proceder a liquidar y determinar el IR a pagar. Lógicamente, la participación de la asociada sería entregada luego de deducido el IR, por lo cual se le estaría entregando una renta desgravada¹³.

Cabe señalar que una tercera posición también fue discutida en su oportunidad entre los administrados, en virtud de la cual el resultado atribuido al asociado podría calificar como un dividendo, toda vez que “la retribución percibida resultara similar al del socio de una sociedad, pues, en ambos casos, existe 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 contribución¹⁴”.

Finalmente, se aceptó la primera posición tras considerarse que el asociante fuese quien debía registrar todas las operaciones vinculadas al CAEP, así como tributar por las rentas que se derivaran de la ejecución del negocio. En consecuencia, se deduciría como gasto la participación del asociado, quien, a su vez, debe considerarla como renta gravada. Al respecto, Jorge Picón señaló que “[...] el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT atiende a una posición indicando tácitamente que **el resultado sobre el que se participa se calcula antes de impuestos; por lo tanto, es deducible para el asociante el pago que realiza el asociado**” (énfasis agregado).

Ahora bien, la deducción de gastos para fines tributarios se rige por el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del IR, conforme al cual son deducibles los gastos necesarios para generar renta gravada o mantener su fuente productora, en tanto no se encuentren prohibidos o limitados por la ley. En esta

12 MEDRANO CORNEJO, Humberto, Op. Cit., pág. 105.

13 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 (IPDT)*, N° 52, 2012, Lima, pág. 60.

14 *Ibidem*, pág. 68.

instancia, pese a que del citado dispositivo podría interpretarse que solo son admisibles como gastos aquellos directamente vinculados a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente, el Tribunal Fiscal ha interpretado, en sentido amplio, el mencionado principio de causalidad.

En efecto, en reiterada jurisprudencia, tales como la N° 814-2-1998 y la N° 710-2-1999, el Tribunal Fiscal ha señalado que: “El principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que, en nuestra legislación, es de **carácter amplio**, pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa. No obstante, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual, para ser determinado, deberán aplicarse criterios adicionales, como que los gastos sean normales al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros” (énfasis agregado). En tal escenario, la necesidad de un gasto dependería de las circunstancias y características de cada negocio, mientras que aquellos gastos que resulten normales para la actividad comercial de la empresa satisfarían el requisito de causalidad. Asimismo, en cuanto al CAEP, se entendió que la participación en el resultado del negocio que corresponde al asociado constituye, por su propia condición, un gasto deducible para el asociante.

En línea con lo expuesto, la participación atribuida por el asociante al asociado sería consecuencia del cumplimiento de una obligación cuyo origen se encuentra en el CAEP. Por tanto, en aplicación del principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del IR, puede entenderse que la erogación efectuada por el asociante como consecuencia de la atribución de la participación al asociado (en caso se hayan generado utilidades) califica como un gasto necesario para mantener la fuente generadora de renta.

Además, es preciso señalar que este tratamiento se sustentó, fundamentalmente, en la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT y en las actuaciones que la Administración Tributaria realizaba en procedimientos de fiscalización. En este sentido, esta posición habría sido, inclusive, avalada por el Tribunal Fiscal. De este modo, en la Resolución N° 7527-3-2010, el referido órgano señaló lo siguiente:

“Que, asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 732-5-2002 ha establecido que corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas y todos los gastos incurridos, de acuerdo con lo establecido por el precitado inciso k) del

artículo 14 de la Ley del IR, para, luego, deducir como gasto las participaciones que entrega a sus asociados.

Que, en el caso de autos, **la Administración no discute la naturaleza económica del contrato de asociación en participación celebrado con las citadas empresas ni el carácter de deducible como gasto para la determinación del IR de la participación en el resultado del negocio (atribución de la utilidad)**, dado que, en el presente reparo, solo corresponde analizar si el gasto deducido se encuentra debidamente sustentado” (énfasis agregado).

En este orden de ideas, la primera posición citada, tras tomar terreno en el mercado, se convirtió en el tratamiento de los CAEP elegido por la mayoría de inversionistas para la estructuración de sus operaciones.

3.1.2. Tratamiento para el asociado

Al respecto, la Ley del IR en su artículo 1 establece que dicho impuesto grava los siguientes puntos:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, tras entenderse como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos
- b) Las ganancias de capital
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por la Ley
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la Ley

A su vez, el último párrafo del artículo 3 de la norma antes citada señala que, en general, se constituye como renta gravada de las empresas a cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como al resultado por exposición a la inflación, determinado conforme a la legislación vigente. Por su parte, el inciso g)

...la **participación atribuida** por el **asociante al asociado** sería consecuencia del **cumplimiento de una obligación** cuyo origen se encuentra en el **CAEP**

del artículo 1 del Reglamento de la Ley del IR establece que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, aquella que se alude en el último párrafo del artículo 3 de la Ley del IR, 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.

En otras palabras, el IR considera como rentas gravadas, entre otras, a las que responden al criterio de renta-producto y a las ganancias consideradas dentro del criterio de flujo de riqueza. En tal sentido, la atribución de utilidades que obtenga el asociado por su participación, tratándose de una persona jurídica, resultará afectada por el IR. Dicha renta, además, constituiría un resultado gravable de la tercera categoría, tal como se prevé en el inciso e) del artículo 28 de la Ley: “[son rentas de tercera categoría] Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a las 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”¹⁵.

En este sentido, si producto de la ejecución del negocio a cargo del asociante se generase un resultado positivo y surgiese el derecho de cobro en favor del asociado, el ingreso a atribuírsele constituiría una renta gravada, la cual, además, deberá ser calificada como de tercera categoría al provenir de una fuente empresarial.

3.2. Impuesto General a las Ventas¹⁶ (IGV)

En cuanto a este punto, si bien el pronunciamiento del Tribunal Fiscal centra su análisis en el CAEP dentro del ámbito del IR, se estima conveniente brindar un sucinto repaso de la dinámica de dicha figura en el marco del IGV. En este caso, de acuerdo a lo establecido por la Ley del IGV en su artículo 1, se encuentra gravada con dicho impuesto la venta en el país de bienes muebles, así como la prestación o utilización de servicios en el país.

Para tales efectos, según lo dispuesto en los incisos a) y b) del artículo 3 de la norma citada, se entiende por “venta” a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por

las partes, así como al retiro de bienes con excepción de los señalados en la ley y su reglamento¹⁷. Del mismo modo, se entiende como “bienes muebles” a aquellos corporales que pueden llevarse de un lugar a otro: los derechos referentes a los mismos; los signos distintivos; las invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares; las naves y aeronaves; y los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes. Asimismo, conforme a lo previsto en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 del mencionado dispositivo, debe entenderse como “servicio”, entre otros, a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del IR, incluso cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. Finalmente, los contribuyentes del impuesto cuentan con el derecho de utilizar como “crédito fiscal” al tributo pagado en las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción destinados a la realización de operaciones gravadas mediante el mismo.

Ahora bien, en lo que concierne al CAEP y el IGV, debería distinguirse entre dos situaciones: (a) el aporte efectuado por el asociado y (b) la atribución de resultados por su participación.

Respecto del aporte efectuado por el asociado, aquel podría integrarse por distintos conceptos (importes de dinero, bienes muebles o bienes inmuebles). Asimismo, cabe indicar que el Reglamento de la Ley del IGV, en su artículo 2, precisa que no se consideran bienes muebles, entre otros, a las acciones, participaciones en sociedades de hecho, contratos de colaboración empresarial, asociaciones en participación y similares. Bajo esta consideración, en la medida en que los conceptos que integran el aporte efectuado por el asociado responderían a la finalidad de participar en el desarrollo de determinado proyecto, así como en los beneficios que genere su explotación, dicho aporte no se encontrará gravado con el IGV.

De otro lado, con relación a la participación del asociado, aquella no se encuentra gravada con el impuesto, dado que no califica como la retribución por un servicio. A tal efecto, atendiendo a la naturaleza de los CAEP, se entiende que los asociados no le prestan un servicio al asociante, sino que realizan un aporte a un negocio específico con el fin de obtener participación en el mismo y las ganancias que se generen por su ejecución. Por lo tanto, la participación que el asociante le entregue al asociado no se encontrará gravada

¹⁵ En efecto, a través de la Resolución N° 6994-9-2010, el Tribunal Fiscal indicó que “[...] Las rentas que generen las empresas domiciliadas califican en todos los casos como rentas de tercera categoría, independientemente de la categoría a la que debieran atribuirse”.

¹⁶ Cuyo T.U.O. fue aprobado por D.S. N° 055-99-EF.

¹⁷ Aprobado por D.S. N° 029-94-EF.

con el IGV. Sin embargo, atendiendo a distintos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, se debe señalar que ello ocurrirá siempre que se esté ante un CAEP. En esta línea, un elemento determinante para calificar un contrato como tal sería que el asociado poseyera participación en las utilidades del negocio y, en consecuencia, asumiera el riesgo del mismo conjuntamente con el asociante.

En efecto, a través de la Resolución N° 958-3-2003, se indicó lo siguiente:

“[...] en el caso de autos, se observa que, mediante el contrato suscrito entre la recurrente y Esarci S.R.L., se acordó que esta última iba a implementar y conducir un casino en el hotel de la recurrente, negocio respecto del cual existe un interés común, que consiste en prestar el servicio de casino en las instalaciones del hotel; asimismo, ambas partes participan en el negocio, puesto que, si bien Esarci S.R.L. es la encargada de conducir el negocio, la recurrente también tiene participación, lo cual se advierte tanto de las prestaciones a su cargo como de la participación en las utilidades.

En ese sentido, **atendiendo a que los ingresos reparados obedecen a la participación de la recurrente en un contrato asociativo**, esta instancia deberá levantar tales reparos al IGV” (énfasis agregado).

En otras palabras, si el asociado solo participara del negocio en función de los ingresos obtenidos, el Tribunal Fiscal consideraría la postura de que, al no existir participación en el riesgo, se trataría de un servicio gravado con el IGV. Del mismo modo, es importante resaltar que el pronunciamiento del Tribunal provisto en la Resolución N° 120-1-2000 señala que “[...] El referido pago del 13% fue **acordado en función a las ventas y no a las utilidades que pudiera obtener CEFOISA**; de esta forma, se atenuó el riesgo inherente al desarrollo de un negocio conjunto, que es, precisamente, una de las principales características de la asociación en participación, según se desprende de la definición prevista en

... el IR considera como **rentas gravadas**, entre otras, a las que responden al **criterio de renta-producto** y a las ganancias consideradas dentro del criterio de **flujo de riqueza**.

el artículo N° 398 de la Ley General de Sociedades, vigente a la fecha de celebración del mencionado contrato” (énfasis agregado). En dicho caso, en la medida en que el CAEP suscrito por el contribuyente no perseguía los objetivos comerciales de dichos contratos, el referido órgano resolvió que “[...] La cesión de la unidad económica efectuada por la recurrente califica como una prestación de servicios en el país, por lo que se encuentra afecta al IGV”.

De lo expuesto, se entiende que, si la participación del asociado en un CAEP se determina en función a los ingresos o a las ventas del negocio, la retribución que se le distribuya será considerada como una contraprestación por un servicio, la misma que se encontrará gravada con el IGV. Por el contrario, si se participa en las utilidades del negocio, la retribución que perciba será el resultado de un negocio y no estaría gravada con el impuesto.

3.3. Distribución al asociado en el ámbito de un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI)

Si bien no es propósito del presente trabajo agotar el análisis en torno a este punto, mención aparte merecen los acuerdos y/o convenios (bilaterales o multilaterales), denominados “Convenios para evitar la Doble Imposición” (CDIs). En efecto, se trata de instrumentos internacionales a través de los cuales los Estados firmantes renuncian a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias, actividades o patrimonios, y acuerdan que solo uno de dichos Estados poseerá derechos de cobro sobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida¹⁸. Los mencionados acuerdos se elaboran sobre la base del Modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)¹⁹, al que se le denominará “MOCDE”²⁰.

¹⁸ ECHAIZ MORENO, Daniel. “Los Convenios para Evitar la Doble Tributación”. En: Revista Derecho & Sociedad, N° 33, 2009, pág. 137.

En similar sentido, Renée Villagra refiere que:

“Los Convenios para evitar la doble imposición constituyen un instrumento internacional por el cual los Estados firmantes (obligados) acuerdan:

Renunciar a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias y deciden que sea solo uno de los Estados el que cobre el impuesto o

Realizar una imposición compartida, es decir, que sean ambos Estados los que graven a través del uso de tasas complementarias; por lo general, se otorga el derecho primigenio al gravamen al país de la fuente hasta un porcentaje determinado”.

Ver en: VILLAGRA CAYMANA, Renée. “Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (con énfasis en los convenios vigentes en el Perú)”. En: *CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición*. IFA - Perú, 2008, pág. 22-23.

¹⁹ Organismo al que también se alude como “OECD”, por sus siglas en inglés: *Organization for the Economic Cooperation and Development*.

²⁰ BLANCO, Andrés. “El valor del ‘Comentario OCDE’ en la solución de problemas jurídicos tributarios”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, N° 53, 2013, pág. 5.

Al respecto, el Perú mantiene siete CDIs plenamente vigentes en su ordenamiento: aquellos celebrados con Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal y Suiza. Ahora bien, pese a que este artículo no busca ahondar en el estudio de aquellos CDIs, es importante reconocer la relación entre sus características centrales y el tema que el presente analiza. Así, por ejemplo, cabe indicar que, en todos los CDIs suscritos y vigentes por el Perú, se determina que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. De suceder este caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente. En esta línea, se puede ejemplificar lo dicho revisando el CDI entre Perú y Chile²¹, en donde todos los beneficios empresariales, percibidos por una empresa chilena y pagados por una empresa peruana, únicamente serán gravables en Chile, en la medida en que dichos beneficios no sean atribuibles a un establecimiento permanente de la empresa chilena en el Perú.

Dicho lo anterior, tras una revisión de los CDIs, se identifica que su común denominador no brinda una definición del término “beneficios empresariales”; por ello, es pertinente citar la disposición del artículo 3 de aquellos (“Definiciones Generales”), en donde se establece lo siguiente: “Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento dado, cualquier expresión no definida en el mismo poseerá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que, en ese momento, le atribuya la legislación de ese Estado, en relación a los impuestos que son objeto del convenio. De este modo, prevalecerá el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado”.

En este aspecto, cabe indicar que, en los Comentarios al MOCDE, se menciona que “aun cuando no se ha considerado necesario definir el término ‘beneficios’ en el convenio, debe entenderse, en todo caso, que el término, utilizado en este artículo y en los restantes del convenio, posee

... *mención aparte merecen los acuerdos y/o convenios (bilaterales o multilaterales), denominados “Convenios para evitar la Doble Imposición” (CDIs).*

un significado amplio que incluye **todas las rentas procedentes de la explotación de una empresa**. Esta significación amplia se corresponde con la significación otorgada al término en la legislación fiscal de la mayoría de los países de la OCDE” (énfasis agregado). Dicha definición también habría sido adoptada por parte de la Administración Tributaria. En efecto, a través del Informe N° 30-2007-SUNAT/2B0000²², con relación al CDI Perú - Canadá, la SUNAT se remitió expresamente a la citada disposición de los comentarios para definir el término “beneficio empresarial”.

Ahora bien, es preciso señalar que las rentas de bienes inmuebles; las actividades de transporte terrestre, marítimo y aéreo; los dividendos; los intereses o las regalías no se consideran beneficios empresariales, en tanto aquellas mantienen reglas especiales en los CDIs.

Con relación a los dividendos, por ejemplo, la definición contenida en los CDIs no incluye expresamente a las participaciones obtenidas por el asociado en el ámbito de un CAEP. Al respecto, es de notar que en los comentarios al artículo 10 del MOCDE²³ se establece lo siguiente: “[...] 3. El término ‘dividendos’, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que establece la distribución.”

Como puede advertirse, la definición de dividendos provista en el párrafo 24 de los comentarios al MOCDE se vincularía con “las distribuciones de utilidades a que dan derecho las acciones”, por lo que se alude a una sociedad de capitales. Asimismo, agrega el texto que “las ventajas que dan derecho a una participación social no se atribuyen, por regla general, más que a los

²¹ Cuyo Artículo 7 refiere lo siguiente: “Artículo 7.- Beneficios empresariales

Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente. [...]”.

²² De fecha 7 de febrero de 2007.

²³ Disposición que se repite en las ediciones del MOCDE concerniente a los años 2003, 2008, 2010, 2014 y 2017.

propios accionistas”. De acuerdo a ello, no resultaría posible asimilar *a priori* los beneficios obtenidos por el asociado a la definición de dividendos establecida en los CDIs, puesto que aquella se refiere a los rendimientos pagados a los accionistas y no a las utilidades generadas por participar en el desarrollo de un negocio mediante la suscripción de un contrato. En esta línea, lo expuesto encuentra mayor sustento en el caso especial del CDI entre Perú y Portugal, cuyo protocolo, en su artículo 4, precisa que, para efectos de dicho CDI, el término “dividendo” incluye también a las rentas atribuidas por una asociación en participación²⁴.

Por otro lado, tampoco podría considerarse que la distribución en favor del asociado responda al concepto de intereses, de acuerdo con la definición contenida en los CDIs. En efecto, los comentarios al artículo 11 precisan que el término “interés” se refiere a las rentas de créditos de cualquier naturaleza. De este modo, se menciona que la “expresión ‘créditos de cualquier naturaleza’ engloba a los depósitos en efectivo y los valores en numerario, así como a los títulos públicos, y los bonos y obligaciones, aunque estos tres últimos se mencionen, especialmente, por razón de su importancia y de ciertas particularidades que pueden comportar”.

En consecuencia, siendo el interés todo tipo de rendimiento que se ha producido por el otorgamiento de un crédito, no puede considerarse que la retribución percibida por el asociado se encuentre dentro de dicha definición, puesto que dicha retribución del aporte realizado podría derivar en una ganancia o una pérdida. Asimismo, para aquellos CDIs cuyas disposiciones plantean una remisión expresa a la legislación del país de la fuente sobre la definición de dividendos y/o intereses, la legislación peruana no califica a las utilidades percibidas por el asociado como un dividendo o un interés. Por tanto, tratándose de ingresos obtenidos por el asociado como consecuencia de su participación en el negocio, debería calificarse a dicha renta como un beneficio empresarial, si se consideran las disposiciones del artículo 7 de los CDIs²⁵. De este modo, los resultados obtenidos en Perú por una entidad residente de un Estado contratante, salvo para el caso puntual de Portugal, se encontrarán gravados únicamente en dicho Estado, a menos que la empresa realice su actividad empresarial por

medio de un establecimiento permanente situado en el país.

Una vez más, no se pretende ahondar sobre la incidencia de los CAEP cuando media un CDI; sin embargo, es preciso puntualizar lo concerniente a la configuración de un establecimiento permanente por parte del participante en un CAEP. En efecto, en el artículo 5 de los convenios que Perú mantiene vigentes, se indica que la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Bajo tal escenario, a fin de determinar si el asociado, como sujeto no domiciliado y a través del asociante, realiza actividad empresarial en un lugar fijo de negocios en Perú, será necesario analizar el caso concreto. Así, de darse dicho supuesto, los beneficios serían atribuidos al establecimiento permanente; por ende, Perú también contaría con potestad para gravar dicha renta.

4. De la Resolución N° 637-2-2017 y el asociante como único contribuyente del IR

Habiendo identificado los antecedentes del CAEP en el ámbito tributario y las principales posiciones que se generaron en torno a su tratamiento, es necesario reiterar que, actualmente, ni la Ley del IR ni su reglamento han desarrollado expresamente el régimen que debiera aplicarse a esta figura. Sin embargo, conforme se ha advertido, se sabe que, en la práctica, se atendió a la postura sustentada en la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT. Según esta perspectiva, el asociante registra todas las operaciones vinculadas al CAEP, así como tributa por las rentas propias del negocio y deduce como gasto la participación del asociado, quien, a su vez, debe considerarla como renta gravada.

Sin perjuicio de lo anterior, existió una corriente jurisprudencial discordante de la posición expuesta, conforme a la cual el asociante es el titular del negocio y, por lo tanto, el único encargado de su conducción. Asimismo, según esta postura, sobre el asociante recae la obligación de tributar por el íntegro de la renta producto de los resultados, mientras que la participación que recibe el asociado califica como un ingreso no afecto al IR o, sencillamente, como renta desgravada.

Precisamente, en ese contexto, se emite la Resolución N° 637-2-2017, de fecha 23 de enero de 2017, mediante la cual el Tribunal Fiscal ha concluido lo siguiente:

“Tomando en consideración las previsiones normativas de la Ley del IR aplicables para el ejercicio materia de análisis, y que el asociante es el titular exclusivo del negocio o

24 Al respecto, el Protocolo del CDI entre Perú y Portugal en su artículo 4 refiere:

[...] 4. Con referencia al Artículo 10, párrafo 3 En el caso de Portugal, el término “dividendo” deberá incluir también las rentas atribuidas por un acuerdo de asociación en participación (“associacao em participacao”).

25 Es importante advertir la presencia de una corriente distinta, conforme a la cual se considerarían los resultados atribuibles al asociado (sujeto no domiciliado) en el marco de un CAEP, dentro del ámbito del artículo 21 de los CDIs (“Otras Rentas”).

empresa objeto del contrato, mientras que el asociado se limita a entregar una contribución a cambio del derecho a participar en los resultados, se concluye que, en el presente caso, de obtenerse utilidades en el negocio o empresa materia del contrato, **el asociante será el único obligado a determinar y pagar el IR de tercera categoría por la totalidad de las rentas gravadas que se obtuvieran de dicho negocio o empresa. Luego de ello, de corresponder, deberá entregar la participación que corresponda al asociado, quien no debe gravar nuevamente la suma recibida con el IR, por lo que concierne revocar la apelada en este extremo**" (énfasis agregado).

Si bien la citada resolución se pronuncia puntualmente sobre la situación del asociado, se indica que el asociante debería pagar el tributo por el íntegro de la utilidad generada del negocio, incluyendo la porción de la renta que, según el contrato, le corresponda al asociado. A su vez, este último no estaría obligado a tributar por la utilidad que se distribuya a su favor, puesto que, de acuerdo con la posición del Tribunal, el asociante "deberá entregar la participación que corresponda al asociado, **quien no debe gravar nuevamente** la suma recibida con el IR" (énfasis agregado). En la misma línea, no correspondería que el asociante aplicara ninguna retención sobre el importe distribuido al asociado. Bajo esta lógica, las partes del contrato deberían convenir que la utilidad del asociado se habría de calcular sobre el importe que resultara después de que el asociante pagase el impuesto sobre el íntegro de la renta.

Es de advertir que, en el caso concreto, es el propio Tribunal Fiscal quien sostiene que no corresponde reconocer como renta gravada la participación del asociado. En este sentido, se destaca su distancia respecto del criterio adoptado por la SUNAT. Así, en el supuesto en cuestión, el tratamiento que, para la Administración Tributaria, resultaba aplicable al contribuyente (como asociado) encontraba sustento en el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT, mientras que, para el Tribunal, dicha norma solo configuraba un régimen transitorio

*Bajo esta lógica, las **partes del contrato** deberían convenir que la **utilidad del asociado** se habría de **calcular** sobre el **importe** que resultara después de que el **asociante pagase** el impuesto sobre el íntegro de la renta.*

aplicable al ejercicio 1999, tal como se señala a continuación:

"Carece de sustento lo señalado por la Administración, en el sentido que, de la revisión de la cláusula segunda del contrato de asociación en participación celebrado entre la recurrente y la empresa [...] y la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT, el monto de la participación correspondiente al asociado constituye renta de tercera categoría para él, según lo dispuesto en el artículo 6 de la referida norma, por cuanto esta creó un régimen transitorio aplicable al ejercicio 1999 para los contratos de asociación en participación 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".

En el marco descrito, el Tribunal Fiscal concluye que, de obtenerse utilidades en el negocio o empresa materia del contrato, el asociante será el único obligado a determinar y pagar el IR por la totalidad de las rentas gravadas obtenidas. Luego de ello, debe entregar la participación que corresponda al asociado, por lo que se revocaría la apelada en este extremo. En este sentido, aun cuando no se alude a un pronunciamiento de observancia obligatoria, el argumento compartido por la Sala 2 del Tribunal Fiscal irrumpe una línea argumentativa que venía siendo aplicada con frecuencia, tanto por la Administración Tributaria como por los contribuyentes.

Finalmente, es preciso mencionar que este no es el primer pronunciamiento del Tribunal Fiscal en donde se comparte este enfoque. En efecto, si bien con la Resolución N° 637-2-2017 se ha desarrollado con mayor claridad el argumento que sostiene la posición en referencia, el citado órgano ya había mencionado, sutilmente y sin ampliar en detalles, la "renta desgravada" que el asociado recibiría del CAEP²⁶.

5. Reflexiones finales

Desde la perspectiva del presente artículo, la resolución comentada deja más dudas que certezas. Ciertamente, se presentan temas que deberán ser atendidos y revisados a profundidad para efecto de mantener la coherencia con la línea argumentativa que adopta, ahora mismo, el Tribunal Fiscal. En principio, se proponen las siguientes cuestiones:

- ¿Qué pasará, en lo siguiente, con aquellas fiscalizaciones de la SUNAT y con los

²⁶ Véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18351-4-2013 y N° 5366-4-2014.

procedimientos tributarios en curso, respecto del tratamiento de los CAEP?

De lo expuesto, se entiende que, en el caso de que la Administración opte por seguir la postura que adopta el Tribunal Fiscal, y cuestionar el tratamiento de los CAEP, cabría, para los contribuyentes, la aplicación del artículo 170 del Código Tributario, respecto de la impropiedad de la aplicación de intereses, del índice de precios al consumidor y de sanciones en casos de duplicidad de criterio.

- Si, en el marco de la resolución, el asociante tributa por el 100% de las utilidades del negocio, ¿qué sucederá en los casos donde el asociante tuviese utilidad en dicho negocio, pero pérdida en sus actividades comerciales en general?

Desde la perspectiva del asociado, se entiende que este, de la misma manera, mantendría intacto su derecho a recibir utilidades en función de su participación en el negocio o empresa; por tanto, el asociante quedaría, asimismo, obligado a concederle las utilidades generadas y que correspondan. Del mismo modo, si bien el asociante no posee la obligación de pagar el IR debido a las pérdidas generadas, se sabe que dicha salvedad solo aplicaría para la utilidad del negocio que le sea propiamente atribuido. En cambio, tratándose de la participación del asociado, dicho importe le sería distribuido considerando el impuesto correspondiente. No obstante, al no considerar aplicable la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT, no existe regulación respecto de cómo es que el asociante podría asumir el pago del IR que gatille la utilidad del asociado a propósito de su distribución.

- Sobre lo anterior, ¿qué pasaría con la compensación de pérdidas por parte del asociante en el marco del artículo 50 de la Ley del IR (quien contaría con utilidad en un negocio de CAEP y pérdida por su actividad empresarial general), así como por parte del asociado?

Cabe recordar que, en atención al ordenamiento tributario peruano, luego de determinar el resultado contable de la empresa en el ejercicio, y aplicar las deducciones y adiciones en función de las normas tributarias, se obtendrá un resultado tributario. A tal efecto, dicho resultado puede ser de utilidad o pérdida tributaria. Precisamente, el artículo 50 de la Ley del IR y el artículo 29 de su normativa regulan los sistemas de compensación de pérdidas y rentas empresariales. Entonces, bajo la lógica del Tribunal Fiscal, el asociante debería asumir como propia toda la pérdida

del negocio, sin importar la presencia del asociado, por lo que cabría preguntar si este último podría considerar como pérdida el monto total de su aporte.

- Si el importe atribuido por parte del asociante al asociado estaría desgravado ¿cuál sería la naturaleza jurídica de aquel? Es esta una importante cuestión que no ha sido abordada por la resolución en comentario.
- De igual manera, ¿cuál sería el tratamiento para los sujetos no domiciliados que se constituyan como asociados en un CAEP que genere utilidades? ¿Qué ocurre con los CDIs?

En tanto el IR siempre aplicaría en cabeza de los asociados como sujetos domiciliados, se estaría asegurando un gravamen integral por los resultados del negocio. Por lo mismo, la participación del asociado no domiciliado no estaría sujeta a imposición en Perú. No obstante, ello no significa que, en el país de domicilio del asociado, no puedan gravarse los resultados atribuidos. Asimismo, en el supuesto de que medie un CDI y se generen beneficios empresariales para el asociado residente de un Estado contratante, se entiende que el importe atribuido podría someterse a imposición en el país del asociado.

- Por otra parte, ¿qué sucedería con los pagos a cuenta del IR de las partes del CAEP?

Con relación a este punto, en el marco de la posición sostenida en la aplicación general de la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT para el tratamiento de los CAEP, el asociante debía incluir la totalidad de los ingresos del negocio para efecto de sus pagos a cuenta, mientras que el asociado, quien no se encontraba obligado a computar dicho importe, regularizaba un importante impuesto al final del ejercicio debido a la atribución.

Es de recordar que, de acuerdo con el artículo 85 de la Ley del IR, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que, en definitiva, les corresponda pagar por el ejercicio gravable dentro de los plazos previstos por el Código Tributario. En otras palabras, los contribuyentes abonarían cuotas mensuales a determinar según alguno de los sistemas establecidos en la norma, así como sobre la base de los “ingresos netos” del contribuyente. Al respecto, para propósito de lo dispuesto en dicho artículo, se consideran “ingresos netos” al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados

en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. Por otro lado, se define como “impuesto calculado” al importe determinado mediante la aplicación de la tasa referida en el primer párrafo del artículo 55 de la Ley.

Bajo este panorama, estando obligado el asociante a pagar el IR por la renta total, producto de la ejecución del negocio, debería calcular los pagos a cuenta del mes incluyendo el íntegro de los ingresos generados. En efecto, en la medida en que el asociante vaya registrando ingresos por el negocio en marcha, los ingresos, calificados como renta gravada, deberían considerarse para efecto del pago a cuenta, incluso cuando dichos importes no se hayan cobrado. Por su parte, el asociado, quien no tendría que tributar por la utilidad que le corresponda por el negocio, no debería efectuar pagos a cuenta por este concepto.

- Por último, es de destacar que, de acuerdo al artículo 18 de la Ley del IGV, solo otorgan derecho al crédito fiscal, entre otros, las prestaciones o utilidades de servicios que cumplan con dos requisitos. Por un lado, estas deben ser permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del IR, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; por otro lado, estas otorgarán aquel derecho cuando se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Ahora bien, es posible atender al ejemplo de los CAEP empleados para figuras como negocios inmobiliarios, en donde, muchas veces, es el asociado quien se encarga de realizar las compras y adquisiciones necesarias para la ejecución del proyecto, así como de pagar el IGV correspondiente en dichas operaciones, lo cual implica una acumulación importante de crédito fiscal. En este caso, si aquel asociado recibiera una renta desgravada como resultado del negocio, no contaría con el derecho a aplicar como crédito fiscal al impuesto que grave sus operaciones afectas. Por el contrario, dicho impuesto podría ser aplicado como gasto del asociado, de conformidad con el artículo 69 de la Ley del IGV²⁷.

En suma, las cuestiones antes descritas son solo algunas de las interrogantes que hoy surgen en torno al tratamiento del CAEP. Evidentemente,

²⁷ La citada norma indica lo siguiente:

“Artículo 69.- El crédito fiscal no es gasto ni costo. El Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal”.

la presencia de puntos críticos, acompañados de vacíos normativos, va en claro detrimento de la seguridad jurídica de los administrados.

Mención aparte merece lo anterior, toda vez que, si bien el ordenamiento jurídico peruano no cuenta con una remisión expresa al concepto de seguridad jurídica²⁸, el Tribunal Constitucional se refiere a este como un pilar consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. De este modo, este principio constitucional se relaciona con la predictibilidad de las conductas (en especial, la de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho y señala que la seguridad jurídica “es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad”²⁹.

En efecto, a través de la sentencia vinculada al Expediente N° 16-2002-AI/TC³⁰, el Tribunal Constitucional establece lo siguiente: “La seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la norma fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2º, inciso 24, parágrafo a) (“Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”), y otras de alcances más específicos [...]”.

Así, con cargo a realizar un análisis más minucioso, desde el punto de vista sostenido en el presente artículo, es posible señalar que, en tanto no se esclarezcan los temas antes resaltados, estaría siendo vulnerado el aludido principio en menoscabo de los contribuyentes. En cualquier caso, se respeta la autoridad de la reciente jurisprudencia, óbice para la emisión de un próximo pronunciamiento con carácter de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, así como, necesariamente, de alguna modificación legislativa, en donde puedan esclarecerse algunos de los supuestos en cuestión.

²⁸ Así lo advierte correctamente el profesor Del Busto: “Nuestra Constitución reconoce explícitamente el derecho de toda persona a la seguridad personal y también a la seguridad social. No se refiere expresamente a la seguridad jurídica, aunque es claro que los dos reconocimientos antedichos son otras tantas especies de la seguridad jurídica”. DEL BUSTO VARGAS, Jorge. “El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del Tributo”. En: *Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, N° 29, Lima, 1995, pág. 75.

²⁹ ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. “¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana?” En: *Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, N° 53, Lima, 2013, pág. 59.

³⁰ De fecha 30 de abril de 2003. La misma cita es incluida en la sentencia vinculada a los Expedientes N° 1-2003-AI/TC, N° 2-2003-AI/TC y 3-2003-AI/TC.