

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**“EL RÉGIMEN FISCAL APLICABLE EN EL IMPUESTO A LA RENTA A LOS
CONTRATOS DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACEDÉMICO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTORA

MARÍN RODRÍGUEZ, ESMERALDA LIZBETH

ASESOR

WARTHON ONTANEDA, RONAL DAVID

LIMA – PERÚ

Abril, 2021

DEDICATORIA

A Dios, por las oportunidades que me ha brindado en la vida de aprender y formarme profesionalmente. A mis padres, Jorge y Georgina, por su ejemplo y motivación para lograr mis metas. A mi esposo Jhon, por su amor y apoyo en los momentos en que mi tiempo estuvo dedicado a estudiar y trabajar.

Esmeralda Marín



RESUMEN EJECUTIVO

Nuestro trabajo de investigación se motiva en el hecho de que en más de 20 años no se ha establecido un marco normativo específico que regule el tratamiento tributario de las asociaciones en participación en la Ley del Impuesto a la Renta. Desde la modificación efectuada mediante la Ley N° 27034, vigente desde el año 1999, en donde se excluyó a las asociaciones en participación del régimen de transparencia fiscal y como contribuyentes del impuesto, el tratamiento tributario de estos contratos se dejó a la jurisprudencia, que lejos de aclarar cuál debería ser el tratamiento tributario, ha establecido dos interpretaciones contradictorias entre sí, generando incertidumbre jurídica respecto al tratamiento tributario de dichos contratos, que desincentiva el uso de esta figura contractual. En ese sentido, el objetivo de nuestra investigación es determinar cuál debe ser el régimen fiscal aplicable en el Impuesto a la Renta a los contratos de Asociación en Participación, para ello utilizamos como enfoque metodológico el método jurisprudencial donde analizamos los argumentos emitidos en los distintos fallos o sentencias dados por la jurisprudencia, lo que nos ha llevado a concluir que ninguna de las interpretaciones establecidas jurisprudencialmente cumplen con la finalidad que el legislador tuvo al introducir las modificaciones efectuadas a través de la Ley N° 27034, que fue la de adaptar el tratamiento tributario de las asociaciones en participación a su verdadera naturaleza jurídica, por lo que es necesario que se establezca una adecuada regulación en la Ley del Impuesto a la Renta.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO.....	1
ÍNDICE.....	2
LISTA DE TABLAS Y FIGURAS	3
CAPÍTULO I: PLAN DE TRABAJO	4
1. Introducción.....	4
2. Tema y Problema.....	4
3. Planteamiento de hipótesis.....	7
4. Planteamiento de objetivos de la investigación.....	9
4.1. Objetivo principal.....	9
4.2. Objetivos secundarios.....	10
5. Propuesta de enfoque metodológico.....	10
5.1. Método Jurisprudencial.....	10
5.1.1. Justificación del método Jurisprudencial.....	10
5.1.2. Muestra.....	11
5.1.3. Desarrollo del método jurisprudencial.....	11
5.1.3.1. Primera Posición.....	12
5.1.3.2. Segunda posición.....	15
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE	18
1. Introducción.....	18
2. Naturaleza Jurídica del Contrato de Asociación en Participación.....	18
2.1. Antecedentes.....	18
2.2. Definición.....	20
2.3. Características.....	21
2.4. Aportes.....	23
2.5. Participaciones.....	24
3. Tratamiento Tributario.....	26
3.1. Antecedentes.....	26
3.2. Régimen vigente.....	28
3.2.1. Primera posición: La participación que recibe el asociado es un ingreso para éste y un gasto para el asociante.....	29
3.2.2. Segunda posición: El asociante es el único contribuyente del Impuesto a la Renta, no debiendo deducir como gasto la participación del asociado.....	30

CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	38
1. Introducción.....	38
2. Problema a nivel normativo.....	38
3. Problema a nivel jurisprudencial.....	41
4. Problema a nivel económico.....	48
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN	51
1. Introducción.....	51
2. Naturaleza jurídica de la Asociación en Participación.....	51
3. Calificación de la renta obtenida por el asociado.....	56
4. Propuesta.....	60
CONCLUSIONES	66
BIBLIOGRAFÍA	72

LISTA DE TABLAS Y FIGURAS

Tabla 1 Efectos que se derivan de la primera y segunda posición.....	32
Figura 1. Línea de Tiempo de las posiciones adoptadas a nivel jurisprudencial sobre el tratamiento de la participación del asociado en los contratos de asociación en participación en la Ley del Impuesto a la Renta.....	43
Figura 2. Naturaleza Jurídica de la Asociación en Participación.....	52

CAPÍTULO I: PLAN DE TRABAJO

1. Introducción

En este capítulo presentaremos el plan de trabajo de nuestra investigación sobre el tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta de los contratos de asociación en participación.

Iniciaremos presentando el tema y problema de nuestra investigación, seguidamente formularemos nuestra hipótesis, luego precisaremos los objetivos que persigue nuestra investigación y finalmente plantearemos la propuesta del enfoque metodológico que utilizaremos para el desarrollo de nuestra investigación.

2. Tema y Problema

El tema de nuestra investigación es el régimen fiscal aplicable en el Impuesto a la Renta a los contratos de Asociación en participación.

El problema relevante se centra en el hecho de que el contrato de asociación en participación no tenga una regulación expresa en la Ley Impuesto a la Renta, existiendo en su lugar dos interpretaciones del Tribunal Fiscal, una de éstas apoyada por la Corte Suprema, que se contradicen entre sí, respecto al tratamiento tributario de la participación del asociado en dichos contratos, generando una incertidumbre jurídica en las personas o empresas que hacen uso de estas figuras contractuales para invertir en un negocio, además de perjuicio económico por los costos procesales en los que tienen que incurrir los contribuyentes para acceder hasta estas instancias.

Es importante precisar que hasta el año 1998 los contratos de asociación en participación contaban con un tratamiento tributario expresamente regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 774; sin embargo, considerando la naturaleza contractual de dichos contratos donde el asociante es quién conduce todo el negocio, no correspondía que este tipo de contratos tuviera un régimen de transparencia fiscal, ni que fuera considerado como una persona jurídica independiente a la de sus partes, en los casos que se

hubieran optado por llevar contabilidad independiente; motivo por el cual mediante la Ley N° 27034, a partir del año 1999, se los excluyó como contribuyentes del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, la Ley modificatoria no estableció una regulación específica, limitándose a señalar que SUNAT dictaría las normas complementarias para la aplicación de lo indicado en dicha disposición, no quedando claro que si la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, de fecha 20/03/2000, emitida en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley N° 27034, era de aplicación sólo a los contratos de Asociación en Participación que durante 1999 hubieran llevado contabilidad independiente o si el tratamiento señalado en dicha resolución era de aplicación extensiva desde su entrada en vigencia hasta la actualidad, existiendo hasta el día de hoy en la doctrina opiniones divididas respecto a la vigencia de la mencionada resolución.

Ahora bien, producto de esta exclusión y al no haberse establecido una regulación específica en la propia norma, vía interpretación a nivel jurisprudencial se ha establecido dos posiciones respecto al régimen fiscal aplicable en la Ley del Impuesto a la Renta a los contratos de Asociación en participación con relación a la participación del asociado en los resultados del negocio, generando distintos efectos tributarios si se considera una u otra de estas posturas.

En la primera interpretación, el Tribunal Fiscal, en distintas resoluciones, como por ejemplo en la RTF N° 00732-5-2002, RTF N° 03584-4-2009, RTF N° 07527-3-2010 y RTF N° N° 01770-1-2019, considera que la participación del asociado en el resultado del negocio constituye un gasto deducible para el asociante y a su vez un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría para el asociado, por lo que a fin de que el asociante pueda deducir como gasto la participación del asociado, este último deberá emitirle a favor del primero el respectivo comprobante de pago, por concepto de su participación.

Es más, esta discusión fue llevada a sede judicial, en donde la Sala Suprema del Poder Judicial, mediante Casación N° 10814 – 2016, validó los argumentos del Tribunal Fiscal, en el sentido de que el contribuyente, quien tenía la calidad de asociante, a fin de poder deducir como gasto la participación del asociado en su determinación del Impuesto a la Renta, tenía que contar con el respectivo comprobante de pago, dado que dicho documento sustentaba el pago efectuado por el

derecho de uso de los vehículos del asociado aportados al negocio. (Corte Suprema de Justicia de la República, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, Sentencia Casación N° 10814 – 2016 LIMA, 2018).

En virtud de estos pronunciamientos la participación del asociado es un gasto deducible para el asociante, y para que este sea deducible tiene que cumplir con los requisitos formales para su deducción, esto es que el asociante debe contar con el comprobante de pago respectivo.

Por otro lado, contrariamente a la interpretación anterior en una segunda interpretación, el mismo Tribunal Fiscal, en distintas resoluciones como las RTF N° 3199-3-2005, RTF N° 637-2-2017 y RTF N° 3945-2-2018, estableció que al ser el asociante quién conduce el negocio, este es quién debe determinar el Impuesto la Renta del negocio efectuado; no debiendo deducir como gasto la participación del asociado y que este último recibiría una renta no gravada con el Impuesto a la Renta.

A la luz de esta interpretación, se aprecia que esta segunda posición considera que el asociante es quien incluirá dentro de su determinación del Impuesto a la Renta, el resultado del negocio llevado a cabo en virtud del contrato de Asociación en Participación y después de esto distribuir al asociado su participación, la cual constituiría para este último un ingreso no gravado con el Impuesto a la Renta, no pudiendo el asociante deducir como gasto el pago efectuado por dicha participación.

Como podemos apreciar el tribunal fiscal mantiene estas dos interpretaciones, no habiendo emitido hasta el día de hoy un pronunciamiento de observancia obligatoria en donde señale que posición debería prevalecer, a fin de generar predictibilidad en los contribuyentes que hacen uso de este tipo de contratos.

En relación con ello es importante señalar que el Tribunal Fiscal podría encontrar alguna limitación al tratar de establecer el tratamiento que debe prevalecer dado que ambas interpretaciones generan efectos que desnaturalizan este tipo de contratos pues justamente por la

naturaleza jurídica de los mismos merecen una regulación especial dentro de la normativa del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, esta falta de regulación y el nivel de incertidumbre que existe a nivel jurisprudencial ha ocasionado que se deje de considerar a este tipo de contratos como una alternativa para desarrollar un negocio, desincentivando en muchas ocasiones la colocación de capitales en nuestro país, limitando el crecimiento económico y la generación de empleo.

En ese sentido es importante que se establezca una adecuada regulación en la Ley del Impuesto a la Renta para los contratos de Asociación en Participación, impidiendo de esta forma, inseguridad jurídica en los contribuyentes, por interpretaciones extensivas y contradictorias entre sí, dificultando el uso de estas formas contractuales y muchas veces desincentivándolas, resultando perjudicadas no solamente las partes contratantes sino también el Administración Tributaria.

3. Planteamiento de hipótesis

En principio, a fin de determinar cuál debería ser el tratamiento tributario otorgado a los contratos de asociación en Participación, debemos partir analizando la naturaleza jurídica otorgada a dicha figura contractual, en nuestra norma societaria, en la medida que el artículo 440° de la Ley General de Sociedades, señala que el asociado participa en el resultado del negocio del asociante, producto de la contribución efectuada a dicho negocio; asimismo, en el artículo 441° de la misma norma se establece como característica de este contrato, que el asociante obra en nombre propio, correspondiéndole sólo a él la administración del negocio, siendo el único que se relaciona jurídicamente con terceros, mientras que el asociado por el contrario no asume ninguna obligación frente a terceros.

Por las características propias de este tipo de contrato, descritas en el párrafo anterior, podemos advertir que el asociado no realiza una actividad empresarial dentro del negocio de Asociación en participación, estando su actuación limitada a contribuir un capital que puede ser en bienes, dinero, o servicios; del cual espera obtener el rendimiento, toda vez que dicho capital será explotado por el Asociante dentro de su negocio.

Al respecto, teniendo en cuenta la estructura de inversión que presentan los contratos de asociación en participación, consideramos que la renta que recibe el asociado no es en esencia una renta de tercera categoría, la cual requiere la combinación en forma conjunta de capital más trabajo, siendo la renta que recibe el asociado una renta proveniente de la explotación de un capital.

En ese sentido, consideramos que la renta que recibe el asociado por su participación en el negocio de Asociación en Participación es en estricto una renta de capital, puesto que la actuación del asociado está limitada sólo a efectuar la contribución de un capital, el cual será explotado dentro del negocio que desarrolla el asociante y una vez cumplido el plazo o el objeto del contrato, se le reeditúen el rendimiento de su capital invertido; sin haber efectuado ninguna actividad de gestión.

Es por ello que podemos afirmar que el asociante es quien debe determinar el Impuesto a la Renta incluyendo todos los ingresos y gastos relacionados con la ejecución del negocio y una vez determinado el Impuesto a la Renta, recién distribuir su participación al asociado, siendo la naturaleza de la renta obtenida por el asociado una renta del capital, equivalente a una distribución de utilidades, no obstante; en la legislación vigente del Impuesto a la renta este supuesto no se encuentra regulado como un hecho imponible del impuesto a los dividendos o distribución de utilidades, es por ello que no se encontraría gravado; en consecuencia, consideramos que la legislación del Impuesto a la Renta debería recogerse expresamente dicho supuesto como un hecho gravado con el impuesto a la distribución de utilidades.

De esta forma, proponemos que en el caso en el cual una persona natural o una persona jurídica no domiciliada participe como asociado, al tener la naturaleza de un rendimiento de inversión en capital esta debería gravarse con el Impuesto a la Renta como distribución de utilidades, para lo cual la Ley del Impuesto a la Renta debería otorgar al asociante la calidad de agente de retención, a fin de asegurar el pago y facilitar al fisco el cobro del mencionado impuesto, por lo que el asociante tendría que retener el respectivo impuesto, declarar y pagar dicha retención al fisco y entregar al asociado que actúa en calidad de persona natural, una renta neta del Impuesto a la Renta por Distribución de Utilidades.

Por otro lado, siguiendo en la línea de que la participación del asociado debería ser regulado en la Ley del Impuesto a la Renta como un supuesto de distribución de utilidades, en el caso en el cual una persona jurídica domiciliada en el país, participe como asociado, dicha renta de acuerdo con el artículo 24°-B de la Ley del Impuesto a la Renta, no deberían computarse por el asociado para la determinación de su renta imponible de tercera categoría.

Asimismo, teniendo en cuenta que es el asociante quien determinará la renta neta del negocio y de acuerdo a lo establecido en los artículo 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, las cuales establecen la deducción de los costos y gastos para la determinación de la renta bruta y de la renta neta de tercera categoría respectivamente, consideramos que el asociante al efectuar la determinación del Impuesto a la Renta del negocio, debe deducir como costo y /o gasto el aporte del asociado, debido a que dicho aporte forma parte del costo y/o gasto de los bienes y/o servicios producidos, comercializados o prestados en virtud del contrato de asociación en participación.

Por su parte, el asociado, producto de su contribución al negocio lo que recibe es un derecho de participar en los resultados del negocio, lo que constituye un derecho expectatio, que radica en la posibilidad de obtener utilidades producto de la inversión de su capital y si el negocio reeditúa utilidades, en ese momento el asociado obtendrá un derecho de crédito, por lo que en ese momento debe reconocer una cuenta por cobrar, dado que a partir de dicho momento el asociado obtiene un derecho de crédito frente al asociante, es decir que estará en la posición de poder exigir al asociante su participación en las utilidades del negocio.

4. Planteamiento de objetivos de la investigación

4.1. Objetivo principal

Determinar el régimen fiscal aplicable en el Impuesto a la Renta a los contratos de Asociación en Participación.

4.2. Objetivos secundarios

Determinar los efectos que ocasionan el tratamiento fiscal en el Impuesto a la Renta a los contratos de Asociación en Participación, con relación a:

- a) La participación del asociado.
- b) La determinación y declaración del Impuesto a la Renta anual.
- c) La determinación y declaración de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
- d) La deducción de costos y gastos del asociante y del asociado.
- e) El tratamiento de las pérdidas.
- f) La participación de las utilidades.
- g) La contabilidad de los ingresos y costos.
- h) La emisión de comprobantes de pago.
- i) El aporte del Asociado.

5. Propuesta de enfoque metodológico

Habiendo explicado el contexto en el que se desarrolla el problema de investigación del presenta trabajo, procederemos a presentar el método de análisis utilizado en nuestra investigación.

5.1. Método Jurisprudencial

5.1.1. *Justificación del método Jurisprudencial*

El empleo del método jurisprudencial en el presenta trabajo se justifica en el hecho de que al no contemplar actualmente la Ley del Impuesto a la Renta, un tratamiento específico para los contratos de asociación en participación, este se ha desarrollado jurisprudencialmente, existiendo una serie de pronunciamientos del tribunal fiscal y uno de la Corte Suprema, de los cuales se analizará sus fundamentos y argumentos en relación al tratamiento otorgado en cada uno de estos fallos, respecto del tratamiento en la Ley del Impuesto a la Renta que se debe otorgar a la participación del asociado en el negocio de asociación en participación.

5.1.2. Muestra

Nuestra muestra estará delimitada en el aspecto temporal, por los casos que fueron resueltos por el tribunal fiscal correspondiente a operaciones efectuadas a partir de período 1999, período en que se modificó la Ley del Impuesto a la Renta y se excluyó a los contratos de asociación en participación como contribuyentes de dicho impuesto. Asimismo, consideraremos dentro de este rango temporal las resoluciones y/o sentencias de mayor relevancia, tomando en cuenta para ello los fallos que hayan sido tomados como base o referencia para resolver controversias del mismo tipo.

A partir de esta elección realizaremos un análisis de los casos planteados en los distintos fallos, asimismo, identificaremos; los argumentos emitidos para la fundamentación de las decisiones señaladas en estas resoluciones.

En base a lo expuesto, presentamos como muestra seis resoluciones del Tribunal Fiscal y una casación de la corte suprema de Lima, las cuales citamos a continuación.

- RTF N° 00732-5-2002, de fecha 13/02/2002
- RTF N°03584-4-2009 de fecha 17/04/2009
- RTF N° 07527-3-2010 de fecha 20/07/2010
- RTF N° 637-2-2017, de fecha 23/01/2017
- Casación N° 10814-2016 – Lima de fecha 07/05/2018
- RTF N° 3945-2-2018, de fecha 23/05/2018

5.1.3. Desarrollo del método jurisprudencial

Como ya previamente se señaló en el problema de investigación, actualmente existen dos interpretaciones, dadas por el Tribunal Fiscal y una de esta apoyada por la Corte suprema, respecto del tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta sobre los contratos de Asociación en Participación.

Es por eso motivo que nuestro trabajo de investigación utilizará como enfoque metodológico el método jurisprudencial, dado que se centrará en el análisis de los argumentos emitidos en los distintos fallos o sentencias dados por el Tribunal Fiscal y la Corte suprema de Lima, respecto al tratamiento en la Ley del Impuesto a la Renta de la participación del asociado en el negocio de asociación en participación y sus efectos.

Actualmente existen dos interpretaciones, dadas por el Tribunal Fiscal y una de esta apoyada por la Corte suprema, respecto del tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta sobre los contratos de Asociación en Participación, las cuales procederemos a desarrollar en los siguientes puntos.

5.1.3.1. Primera Posición

En una primera interpretación, el Tribunal Fiscal considera que el asociante es quien determina el Impuesto a la Renta por la totalidad de los ingresos obtenidos del negocio efectuado en virtud del Contrato de Asociación en Participación, deduciendo como gasto la participación del Asociado, obteniendo este último una renta de tercera categoría gravada con el Impuesto a la Renta.

Esta interpretación ha sido recogida en distintas resoluciones del Tribunal fiscal, las cuales, considerando su relevancia, por la remisión que se hacen de las mismas en distintos fallos, citamos las siguientes:

- **RTF N° 00732-5-2002, de fecha 13/02/2002:**

En esta resolución el Tribunal Fiscal, señaló que si bien el artículo 6° de la R.S. N° 042- 2000 SUNAT, permite que el asociante pueda deducir como costo y/o gasto la participación del asociado pagada al asociado; a fin de acreditar que efectivamente se realizó dicho gasto, el asociante debía contar con el respectivo comprobante de pago, en cumplimiento de lo establecido en el numeral j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala que no son deducibles los gastos no sustentados con comprobantes de pago.

Asimismo, el tribunal fiscal señaló en esta resolución que el asociado es el único responsable ante el fisco por las participaciones recibidas. (Tribunal Fiscal, Sala 5, RTF N° 00732-5-2002, 2002).

Ahora bien, es importante señalar, que las operaciones observadas en esta resolución corresponden al ejercicio de 1999, período en el cual, se reguló el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación con la R.S. N° 042- 2000 SUNAT.

- **RTF N°03584-4-2009 de fecha 17/04/2009**

En esta resolución el Tribunal fiscal concluyó que para que el asociante pueda deducir como gasto del período 2003 el pago de la participación efectuado al asociado, dicho gasto, no sólo debería cumplir con el criterio de causalidad establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que, además debería encontrarse devengado en dicho período, según, lo señalado en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta. (Tribunal Fiscal, Sala 4, RTF N° 03584-4-2009, 2009).

- **RTF N° 07527-3-2010 de fecha 20/07/2010**

En esta resolución el Tribunal Fiscal, tomando como base lo establecido en la Resolución N° 00732-5-2002, señaló que, la participación de las utilidades que el asociante atribuyó al asociado en el ejercicio 2002, no eran deducibles dado que no se había emitido el respectivo comprobante de pago por concepto de participación, no siendo suficiente para sustentar dicho gasto el contrato y/o el documento de atribución de utilidades como manifestó la recurrente. (Tribunal Fiscal, Sala 3, RTF N° 07527-3-2010, 2010).

- **Casación N° 10814-2016 – Lima de fecha 07/05/2018**

La RTF N° 7527-3-2010 de fecha 20/07/2010 fue impugnada ante la Corte Suprema del Poder Judicial, la cual a través de su Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, mediante la Casación N° 10814-2016 – Lima de fecha 07/05/2018 publicada en el diario el peruano

el 01/08/2019, resolvió que el contribuyente quien tenía la condición de asociante en el contrato de asociación en participación, a fin de deducir como gasto la participación del asociado en su determinación del Impuesto a la Renta, tenía que contar con el respectivo comprobante de pago, validando la posición del Tribunal Fiscal, en el sentido de que, el asociado debió emitir el comprobante de pago como sustento del pago por el derecho de uso de los vehículos, que aportó al negocio de asociación en participación.

Dentro de sus argumentos, la Corte Suprema señaló que se debía hacer una interpretación sistemática y concordada con lo establecido en el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT, el cual establecía que el asociante podría deducir como costo y/o gasto la participación del asociado, debiendo este último declarar su participación como un ingreso afecto al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, con lo señalado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en donde se establece la deducción de gastos necesarios para producir y mantener la fuente, en tanto no se encuentren prohibidos por la misma norma y lo establecido en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala como gasto no deducible, los gastos no sustentados con comprobantes de pago. (Corte Suprema de Justicia de la República, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, Sentencia Casación N° 10814 – 2016 LIMA, 2018).

Es así, que esta posición, aparentemente tiene un mayor balance jurisdiccional debido a que, ha sido confirmada en plano casatorio por el Poder Judicial, sin embargo, en la Casación N° 10814-2016 – Lima de fecha 07/05/2018, no se ha precisado que las decisiones establecidas en esta constituyan principios jurisprudenciales.

Por otro lado, vemos que, los fallos analizados en esta primera posición fundamentan el tratamiento tributario otorgado a la participación del asociado, en el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT, la cual reguló de forma transitoria el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación del ejercicio 1999.

Aun así, esta primera posición considera que la participación del asociado constituye un gasto para el asociante, debiendo dicho gasto, cumplir con el criterio de causalidad, devengo y contar con el respectivo comprobante de pago, para ser deducible.

5.1.3.2. Segunda posición

Existe una segunda interpretación, que demuestra una segunda corriente contraria a la primera interpretación, esta segunda posición tomando como base la naturaleza jurídica del contrato de Asociación en Participación, establece que como es el asociante quién conduce el negocio, es quién debe determinar el Impuesto la Renta y no deducir como costos y/o gasto la participación del asociado.

Bajo esta interpretación el asociante determina el Impuesto a la Renta incluyendo todos los ingresos y gastos relacionados con la ejecución del negocio y una vez determinado el Impuesto a la Renta, el asociante distribuye al asociado su participación la cual constituye para el asociado un ingreso no gravado con el Impuesto a la Renta y para el asociante el pago efectuado por dicha participación no constituye un gasto deducible.

Esta interpretación ha sido recogida en distintas resoluciones, las cuales, considerando su relevancia, por la remisión que se hacen de las mismas en distintos fallos, citamos las siguientes:

- **RTF N° 3199-3-2005, de fecha 20/05/2005**

En esta resolución el Tribunal Fiscal, señaló que con la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta en donde se excluye como contribuyente a los contratos de asociación en participación se dejó sin efecto el régimen de transparencia fiscal para este tipo de contratos, por lo que el asociante es el único encargado de la determinación y pago del Impuesto a la Renta del negocio efectuado en virtud del contrato de asociación en participación. (Tribunal Fiscal, Sala 3, RTF N° 3199-3-2005, 2005).

- **RTF N° 00637-2-2017, de fecha 23/01/2017**

En esta resolución el Tribunal Fiscal señaló que el asociante es quien tiene la obligación a determinar y pagar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, para lo cual debe incluir en su determinación todos los ingresos gravados generados producto del desarrollo del negocio, y recién después de dicha determinación entregar al asociado su participación, la cual sería una renta no gravada con el Impuesto a la Renta.

Asimismo, estableció que la Ley N° 27034, con la cual se modificó el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, excluyó del régimen de transparencia fiscal y de llevar contabilidad independiente a los contratos de asociación en participación, según lo establecido en el artículo 65° de la misma norma.

Además, agrega que en la Exposición de Motivos de la Ley N° 27034, se indicó que la exclusión de los contratos de asociación en participación como contribuyente del Impuesto a la Renta, se fundamenta en el hecho de que no tenía sentido jurídico que se atribuyera rentas al asociado o que esta figura contractual llevara contabilidad independiente, dado que la Ley General de sociedades establece que este contrato no genera una persona jurídica distinta a la de sus partes contratantes, por lo que no tiene una razón social ni denominación, que es el asociante quien actúa en nombre propio en la gestión del negocio y que los asociados no adquieren ninguna responsabilidad frente a terceros, por lo que el Tribunal Fiscal considera que este tratamiento es concordante con lo establecido en la Ley General de sociedades respecto a los contratos de asociación en participación.

Al mismo tiempo, indicó que carece de sustento lo señalado por la Administración Tributaria, respecto al hecho de que la participación del asociado en el contrato de asociación en participación constituye para este una renta gravada con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, dado que la norma en la que basa su determinación, la el artículo 6° de la R.S. N° 042-2000/SUNAT, sólo estuvo vigente de forma transitoria, regulando el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación que llevaron contabilidad independiente durante el ejercicio 1999. (Tribunal Fiscal, Sala 2, RTF N° 00637-2-2017, 2017).

- **RTF N° 3945-2-2018, de fecha 23/05/2018**

En esta resolución el Tribunal Fiscal basó su argumentación en el criterio establecido en la RTF N° 637-2-2017, señalando que el asociante es el único obligado a determinar y pagar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, debiendo considerar para su determinación todas las rentas gravadas generadas en la ejecución del negocio, no pudiendo deducir como costo y/o gasto la participación entregada al asociado, dado que dicha participación será calculada y pagada luego de efectuada la determinación del Impuesto a la Renta.

Respecto al asociado, el Tribunal Fiscal indicó que la participación recibida no debe gravarse otra vez con el Impuesto a la Renta, además, señaló que no correspondía que el asociante emitiera comprobantes de pago al asociante por concepto de su participación en el negocio, dado que dicha participación no corresponde a una venta de bienes y/o prestación de servicios, no encontrándose enmarcada dentro de alguna operación por la que deba emitirse comprobante de pago, según lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT. (Tribunal Fiscal, Sala 2, RTF N° 3945-2-2018, 2018).

Como vemos esta segunda interpretación se contrapone a la interpretación efectuada en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00732-5-2002, N° 03584-4-2009, N° 07527-3-2010 y a la Casación N° 10814-2016 – Lima de fecha 07/05/2018, analizadas en la primera posición, en las que se estableció como criterio que la participación del asociado constituía un gasto deducible para el asociante y que para el asociado dicha participación constituía una renta gravada con el Impuesto a la Renta.

Ahora bien, es importante señalar que ninguna de estas resoluciones citadas tiene carácter de precedente de observancia obligatoria, por lo que al existir estas dos interpretaciones se genera una situación de duplicidad de criterio.

CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

1. Introducción

En la presente sección se procederá a desarrollar el marco teórico de la investigación sobre el tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta de los contratos de asociación en participación respecto a la distribución de la participación en los resultados del negocio a favor del asociado.

Iniciaremos analizando los antecedentes históricos y legales del contrato de Asociación en Participación con el fin de determinar el origen de esta figura contractual.

Seguidamente nos enfocaremos en determinar la naturaleza jurídica de los contratos de asociación en participación en nuestra legislación peruana, para que, a partir de esto, podamos determinar el tratamiento tributario que debe otorgarse a esta figura contractual.

Finalmente, procederemos a desarrollar el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación en el marco de la Ley del Impuesto a la Renta y sus modificaciones, así como el tratamiento tributario otorgado por la doctrina a esta figura contractual.

2. Naturaleza Jurídica del Contrato de Asociación en Participación

2.1. Antecedentes

Gran parte de la doctrina como lo señala Arturo Diaz, coincide en que el origen de la asociación en participación se remonta a las del propio comercio, específicamente al comercio marítimo en la época medioeval, siendo su antecedente histórico el contrato de “*commenda*”, desarrollado por el derecho romano, en donde el “*comendador*” quien generalmente no era un comerciante sino un inversionista, invertía dinero en el negocio de un comerciante llamado “*comendatario*” con el fin de participar en los beneficios del negocio limitando el riesgo al aporte efectuado. (2005, p.91)

Es así que, Joaauin Garrigues, señala que el contrato de asociación en participación tienen su origen en la forma de cooperación mercantil denominada “*commenda*”, la cual según su opinión

era una sociedad secreta, dado que los aportantes permanecían ocultos, siendo el único que aparecía frente a terceros, el encargado del negocio, tal como sucede en las sociedades en comandita; de esta forma es que, el autor considera a la asociación en participación como una forma de tránsito entre la sociedad, que tiene personalidad jurídica y la relación puramente contractual; sustentado su manifestación en el hecho de que tanto la sociedad como el contrato de asociación en participación responden al mismo estímulo asociativo. (Citado en Elías, E, 2000, p. 949).

En relación con ello Lourdes Castillo, señala que doctrinariamente siempre ha existido un debate sobre la naturaleza jurídica del contrato de Asociación en Participación, dado que algunos países lo asemejan a la figura de las sociedades y en otros como es el caso de España la regulan como un contrato aplicándole ciertas disposiciones de las sociedades. (2012, p. 252).

Por su parte, Díaz Bravo y Ana Velázquez, rotulan que los puntos de coincidencia y semejanza con las sociedades como el fin común, los aportes y los resultados aleatorios, han motivado la teoría societaria de este contrato; no obstante, la mayoría de legislaciones de distintos países, así como los tratadistas se inclinan por el carácter no societario, señalando que su naturaleza es puramente contractual, dado que, carece de los rasgos corporativos y formales propios de las sociedades; puesto que, no hay la intención del asociante ni del asociado de constituir una corporación o sociedad distinta a ellos, no se conforma un nuevo patrimonio común con los aportes y tampoco un capital social atribuible a cada parte contratante, además que no hay una organización funcional de órganos de administración y vigilancia, resaltando como condición principal el hecho de que no se constituye una nueva persona jurídica como en el caso de las sociedades que es un atributo que la ley les reconoce a estas últimas, cosa que no ocurre para el caso de la asociación en participación, pues no tiene razón o denominación social, no siendo requisito para su existencia su inscripción en los registros públicos. (2017, pp.524 a 526).

Ahora bien, como vemos si bien existe una parte minoritaria de la doctrina que considera que la asociación en participación es en realidad una sociedad debido a las similitudes entre la sociedades y las asociaciones en participación, pues en ambas las partes se asociación para la obtención de un fin común y en ambas se realizan aportaciones con la finalidad de participar en

los resultados; otra parte mayoritaria de la doctrina señala que se trata de un contrato asociativo dado que carecen de “*affectio societatis*”, esta última posición que ha sido recogida en los diferentes ordenamientos jurídicos societarios de distintos países, pues estos en su legislación han otorgado a las asociaciones en participación, el tratamiento de un contrato asociativo, estableciendo que esta asociación no genera un sujeto con personalidad jurídica distinta a sus partes conformantes, sino que el aporte realizado por el asociado se efectúa al patrimonio del asociante quien es el único titular y gestor del negocio, permitiendo que el asociado participe de los resultados del negocio en base a la proporción pactada en el contrato.

2.2. Definición

La legislación peruana, en la Ley N° 26887 Ley General de Sociedades, en su Libro Quinto, regula los Contratos Asociativos, definiéndolo en su artículo 438° como aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes, estableciendo que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, siendo el único requisito que conste por escrito, no debido estar sujeto a inscripción en el Registro. (Ley N° 26887, 1997).

Al respecto, Aráoz y Ramírez, señalan que los contratos asociativos se constituyen con la finalidad de que las partes contratantes motivadas por un fin común participen en determinados negocios sin formar una nueva persona jurídica, distinta a las de sus partes contratantes. (2007, p. 245).

De esta forma, podemos observar que los contratos asociativos son contratos nominados o típicos, en los cuales dos o más partes con intereses comunes se asocian con la finalidad de llevar a cabo un negocio específico, pero sin llegar a constituir una persona jurídica, su suscripción no requiere de mayores formalidades, basta que conste por escrito no requiriéndose que se inscriba en registros públicos.

Es así que, dentro de los contratos asociativos encontramos al contrato de Asociación en Participación, el cual se encuentra regulado en la Ley N° 26887 Ley General de Sociedades en sus

artículos del 440° al 444°, definiéndolo en el artículo 440° como el contrato por el cual un sujeto, a quien se le da la denominación de asociante, permite que otros sujetos, a quienes la norma los denomina asociados, participen del resultado de su negocio o empresa, a cambio de la contribución que estos últimos efectúan al negocio, la cual puede efectuarse en dinero, bienes o servicios. (Ley N° 26887, 1997).

Al respecto, Navarro Palacios, destaca que en los contratos de asociación en participación existen dos tipos de intereses, uno común y otro individual, siendo el interés común la realización de determinado negocio que les proporcione beneficios tanto al asociante como al asociado; mientras que el interés particular, en el caso del asociante estará dado por la obtención del financiamiento sin la necesidad de recurrir a un préstamo y en el caso del asociado por la inversión de sus fondos sin la necesidad de participar en la gestión de los mismos. (2002, pp. 90 a 91).

Por su parte, Ferrero Diez Canseco, señala que los negocios efectuados en el marco de los contratos de asociación en participación tienen un carácter transitorio dado que su objeto está dado por una o más operaciones determinadas y que una vez estén sean realizadas la asociación desaparece. (1999, p. 59).

Como vemos, el contrato de asociación en participación es un contrato nominado y típico regulado en el artículo 440° de la Ley General de Sociedades, mediante el cual permiten que dos o más personas se asocien para desarrollar un determinado negocio y que generalmente son de corto plazo, permitiendo de esta forma la concentración empresarial sin formar una nueva persona jurídica, en donde el asociante permite que el asociado participe de los resultados de su negocio a cambio del aporte que este último realiza al negocio.

2.3. Características

En el artículo 441° de la Ley General de Sociedades se establece como características del contrato de asociación en participación, que la asociación en participación al no generar una persona jurídica distinta a sus partes contratantes no puede poseer una razón social o denominación, que la asociante obra en nombre propio, correspondiéndole sólo a él la

administración del negocio, siendo el único que se relaciona jurídicamente con terceros. (Ley N° 26887, 1997).

Por parte del asociado, el mismo artículo señala como característica que no se establecen derechos ni deberes entre los asociados y terceros, que el asociado tiene derecho de fiscalizar el negocio efectuado en virtud del contrato de asociación en participación, así como a que se le rinda cuentas una vez culminado el negocio y/o al finalizar cada ejercicio. (Ley N° 26887, 1997).

Como ya hemos visto en la definición de contrato de asociación en participación, al igual que la mayoría de las legislaciones, en el caso peruano los contratos de asociación en participación han sido incluidos dentro de los contratos asociativos, los cuales permiten la concentración empresarial sin formar una persona jurídica distinta.

En este sentido, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 3199-3-2005 señaló que los contratos observados por la Administración Tributaria, no correspondían a contratos de asociación en participación dado que constituía como característica distintiva de las asociaciones en participación, que el asociante sea titular del negocio y a quien correspondía asumir los gastos que su explotación generaba; sin embargo, ello no se verificaba en el caso de autos, toda vez que, en los contratos observados las partes que participaban como asociados colaboraban en el desarrollo del negocio asumiendo cada uno en forma individual y directa ciertos gastos. (Tribunal Fiscal, Sala 3, RTF N° 3199-3-2005, 2005).

En ese sentido, vemos que, por la naturaleza jurídica del contrato de asociación en participación, el asociante es quien gestiona el negocio, por lo cual éste opera en nombre propio, sin embargo, no puede atribuir participación en el mismo negocio a otros sujetos sin el consentimiento expreso de los asociados, tal como lo señala el artículo 442° de la Ley General de Sociedades. (Ley N° 26887, 1997).

Por su parte, el asociado no tiene ninguna relación con terceros, no obstante, cuenta con el derecho de que se le rindan cuentas una vez terminado el negocio o al final de cada ejercicio y

participar en los resultados del negocio, en la proporción acordada en virtud del aporte efectuado al negocio, así como a ejercer los controles que se le faculta contractualmente.

2.4. Aportes

El artículo 443° de la Ley General de Sociedades, establece una presunción frente a terceros respecto de los bienes que fueron aportados por el asociado al negocio, señalando que se presume que el asociante es propietario de los bienes aportados al negocio por el asociado, exceptuando de dicha presunción a los bienes que cuenta con inscripción en los Registro Públicos a nombre del asociado. (Ley N° 26887, 1997).

Al respecto, Elías Laroza y Navarro Palacios, coinciden en que esta presunción de propiedad del asociante sobre los bienes aportados, tiene como finalidad proteger a los terceros que realizan operaciones comerciales en el negocio, dado que el asociante es la única parte visible de la asociación en participación, para que puedan accionar contra dichos bienes, exceptuando sólo a los bienes que cuentan con inscripción en los Registros Públicos a nombre del asociado, como es el caso de inmuebles. (Elías, E, Citado en Araoz, L, et al, 2007, p. 247 y Navarro, 2002, p. 92).

Asimismo, Velásquez López Raygada, señala que la presunción establecida en el artículo 443° de la Ley General de Sociedades, lo que pretende es regular la posición del tercero respecto de los bienes que son utilizados en el desarrollo del negocio o empresa del asociante y no las relaciones internas entre asociante y asociado, dado que las relaciones entre estos últimos están regidas de acuerdo con lo estipulado contractualmente. (2009, pp. 197-221).

En ese sentido, vemos que existe concordancia en la doctrina en cuanto al hecho de que esta presunción se estableció para proteger las relaciones entre terceros y el asociante, quien es el único que se relaciona comercialmente con estos, por ser el gestor del negocio; sin embargo, debemos tener en cuenta, que esta presunción no resulta aplicable para la relación entre el asociante y el asociado, pues esta relación se regula por lo establecido contractualmente entre ellos.

2.5. Participaciones

Finalmente, el artículo 444° de la Ley General de Sociedades regula la participación del asociado en el contrato de asociación en participación, estableciendo que, salvo que contractualmente se convenga lo contrario, los asociados tienen derecho de participar tanto de las utilidades como de las pérdidas estando estas últimas limitadas al monto de su aporte.

Además, el mismo artículo establece dos casos especiales respecto a las participaciones, que pueden convenirse contractualmente:

- Que el asociado sólo participe en las utilidades y no en las pérdidas generadas en el negocio.
- Que el asociante permita participar de los resultados del negocio al asociado sin que este haya efectuado alguna contribución a dicho negocio. (Ley N° 26887, 1997).

Al respecto, César Talledo, señala que el derecho que tiene el asociado de participar en las utilidades del negocio producto de la contribución que este realiza al negocio, es un derecho abstracto, es decir que carece de realidad propia dado que necesita que se cumplan algunas condiciones para su existencia material, esto es que el negocio genere utilidades, por lo que una vez que esta condición se cumpla, recién el asociado obtendrá un derecho de crédito frente al asociante, es decir que estará en la posición de poder exigir al asociante su participación en las utilidades del negocio, por lo cual, el autor afirma que el derecho que tiene el asociado de exigir su participación en las utilidades del negocio no tiene su origen en la contribución que este realiza al negocio sino en el hecho de que el negocio obtenga utilidades. (Talledo, C., 1998, citado en Araoz, L, et al, 2007, p. 247).

En ese sentido, podemos ver que, los contratos de asociación en participación otorgan al asociado producto de su contribución un derecho expectatio, el cual es definido por Cabanellas dentro del campo jurídico como la posibilidad más o menos cercana y probable, de conseguir un derecho, acción, herencia, empleo u otra cosa, al ocurrir un suceso que se prevé o al hacerse efectiva determinada eventualidad. (2008, p. 131).

En relación con ello, es importante mencionar lo señalado por Velásquez López Raygada, en el sentido de que el riesgo es una característica consustancial de los contratos de asociación en participación, dado que si éste no existe se desnaturaliza esta figura contractual, por lo que la participación del asociado debe supeditarse siempre al resultado del negocio que puede ser una utilidad o pérdida la cual debe ser asumida hasta el límite de su contribución, pero en ningún caso se debería establecer como base de la participación del asociado algún monto fijo o proporción en base a los ingresos y/o ventas, dado que de ser así nos encontraríamos ante cualquier otro tipo de contrato, menos ante un contrato de asociación en participación, pudiendo encubrirse como una asociación en participación a contratos de compraventa, mutuos dinerario, contratos de prestación de servicios u operaciones, que reciben en nuestra legislación un tratamiento legal diferente. (2009, pp. 202-2003).

Por el contrario, el Tribunal Fiscal, considera que la participación del asociado establecida en base a un porcentaje de ventas netas, si representa la asunción de un riesgo en el negocio, por lo que a criterio de este órgano colegiado este tipo de acuerdo no desnaturaliza el contrato de asociación en participación, criterio que aplicó en la RTF N° 0732-5-2002, en donde se analizó el acuerdo de la cláusula tercera del contrato suscrito con inmobiliaria Julia S.A., en la cual se pactó que la recurrente se comprometía a entregar por concepto de participación anual, el 10% de las ventas netas del establecimiento permanente, resolviendo el Tribunal Fiscal que Inmobiliaria Julia S.A. participaba del riesgo del negocio, a cambio de la entrega de un bien determinado, constituyendo así el contrato suscrito, uno de asociación en participación y no de arrendamientos como afirmaba la Administración Tributaria, posición que no compartimos adhiriéndonos al razonamiento de la Administración Tributaria, en el sentido de que al establecerse la participación del asociado en base a un porcentaje de las ventas netas, en realidad estábamos ante un contrato de arrendamiento y no de una asociación en participación, dado que sólo con el hecho de que se efectuara ventas el asociante recibiría un porcentaje de estas, no importando si después de descontar costos y gastos el negocio en realidad reeditara pérdidas. (Tribunal Fiscal, Sala 2, RTF N° 0732-5-2002, 2002).

3. Tratamiento Tributario

3.1. Antecedentes

El tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta, de los contratos de asociación en participación, hasta el año 1998, se encontraba regulado en el artículo 14° del Decreto Legislativo N° 774¹, el cual establecía que, en el caso de las sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, las rentas serían atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante. (D.L774, 1993).

Así, vemos que hasta el 31/12/1998, la Ley del Impuesto a la Renta trataba a los contratos de asociación en participación, como entes transparentes, por lo cual las rentas eran atribuidas a cada una de las partes contratantes, salvo que se optara por llevar contabilidad independiente, en donde la Ley del Impuesto a la Renta los consideraba un ente independiente a la de sus partes contratantes, otorgándoles un tratamiento similar a la de una persona jurídica, de acuerdo a lo establecido en el artículo 65° del Decreto Legislativo N° 774. (D.L774, 1993).

A partir del año 1999 entró en vigor la Ley N° 27034², con la cual se incorporó el inciso k) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, que excluyó como sujeto del Impuesto a los contratos de asociación en participación; además, dicha norma sustituyó el texto del último párrafo del mencionado artículo en donde se eliminó del régimen de transparencia fiscal a las asociaciones en participación. Asimismo, modificó el artículo 65° en el cual se exceptuó a las asociaciones en participación de llevar contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. (Ley N° 27034, 1998).

¹ Publicada el 30/12/1993 y vigente a partir del 01/01/1994.

² Ley N° 27034 - Ley que modifica el Decreto Legislativo N.º 774, Ley del Impuesto a la Renta, publicada el 30/12/1998 y vigente desde el 01/01/1999.

Respecto a estas modificaciones en la Exposición de Motivos de la Ley N° 27034 se señaló como fundamentos lo siguiente:

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**. Esta medida permitirá, además, dar un tratamiento similar al dispensado en las normas del Impuesto General a las Ventas, cuyo reglamento señala, en el numeral 3) de su artículo 4°, que la asociación en participación no es sujeto de dicho impuesto, excluyéndola expresamente del concepto de “contratos asociativos. (énfasis añadido). (Proyecto de Ley Nro. 04356, 1998).

Como podemos apreciar las modificaciones efectuadas mediante a la Ley N°27034, respecto a los contratos de asociación en participación, buscaban adaptar el tratamiento tributario en la Ley del Impuesto a la Renta de estos contratos, a la naturaleza jurídica otorgada a los mismos en la Ley General de Sociedades.

Es así que mediante la séptima disposición final y transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF³, se estableció que las modificaciones establecidas mediante la Ley N° 27034 respecto de las asociaciones en participación, resultaba aplicable en el ejercicio gravable 1999 e incluso para aquellos contratos de asociación en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma, por lo que debían rectificar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de dicho periodo, indicándose en el último párrafo de la referida disposición que SUNAT dictaría las normas complementarias para la aplicación de lo indicado en dicha disposición. (Decreto Supremo N.° 194-99-EF, 1999).

En cumplimiento de esta disposición, la Administración Tributaria, mediante Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, de fecha 20/03/2000, en relación a la situación de los

³ Modifican Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N.° 194-99-EF publicado el 30 de diciembre de 1999.

contratos de Asociación en Participación que durante 1999 hubieran llevado contabilidad independiente, estableció en su artículo 3°, que 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 Registro Único de Contribuyentes (RUC), deberían solicitar su baja de dicho registro.

Asimismo, en los artículos del 4° al 6° de la citada resolución, se señala que es el Asociante quien debería presentar la Declaración Jurada Anual del ejercicio gravable 1999, para lo cual, este debía determinar el Impuesto a la Renta que le correspondía pagar considerando como parte de sus ingresos y gastos, los correspondientes a la Asociación, deduciendo como gasto la participación del Asociado, y este último debía declarar su participación en el contrato como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta. (Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, 2000).

3.2. Régimen vigente

Desde la exclusión de los contratos de asociación en participación como contribuyente de la Ley del Impuesto a la Renta y al no haberse establecido una regulación específica en la propia norma, han surgido distintas interpretaciones en cuanto a la determinación y pago del Impuesto a la Renta con relación a la distribución de la participación en los resultados a favor del asociado.

Es así que se ha establecido dos posiciones respecto al régimen fiscal aplicable en la Ley del Impuesto a la Renta, una primera posición considera que la participación que recibe el asociado es un ingreso para este y un gasto para el asociante y la otra posición considera que el asociante es el único contribuyente del Impuesto a la Renta, debiendo determinar la participación el asociado después de la liquidación del Impuesto a la Renta del negocio, por lo que no debe deducir como costo y/gasto la participación del asociado.

En ese marco, a continuación, desarrollamos estas dos posiciones desde el punto de vista doctrinal.

3.2.1. Primera posición: La participación que recibe el asociado es un ingreso para éste y un gasto para el asociante

Esta primera posición es compartida por los siguientes autores:

César Dávila, se acoge a esta posición, señalando que el hecho de que se haya excluido a los contratos de asociación en participación del régimen de transparencia fiscal no tiene necesariamente como consecuencia que la participación del asociado no pueda constituir un ingreso para éste y a su vez un gasto para el asociante, resaltando que su posición no se basa en una aplicación extensiva de un régimen de atribución de rentas, puesto que este se encuentra derogado para el caso de las asociaciones en participación, ni sobre la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, la cual sólo reguló el período de transición del cambio de la norma, sino en el hecho de que, la distribución que efectúa el asociante a favor del asociado en virtud del contrato de asociación en participación es sólo un desembolso más, realizado en virtud de sus actividades económicas y en el caso del asociado dicha participación constituye un ingreso generado por el rendimiento de su capital aportado al negocio. (2019, pp. 24-25).

Esta posición es compartida por Araoz, quien señala que dado que las asociaciones en participación no son contribuyentes del Impuesto a la Renta, cada una de las partes contratantes es contribuyente del mencionado impuesto en forma independiente; por lo cual el asociante es quien debe declarar todos los ingresos y gastos de la explotación de su negocio y para tal efecto debe deducir como gasto la participación del asociado, puesto que corresponde a un gasto deducible de acuerdo con lo establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; por su parte el asociado debe reconocer un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta y al tratarse de rentas de tercera categoría el ingreso y gasto deben reconocerse de acuerdo al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, recomienda que el asociado emita el comprobante de pago por concepto de su participación a fin de evitar que la Administración Tributaria desconozca el gasto al asociante, a pesar de que no existe obligación para ello. (Araoz, L., 2007, pp. 252-253).

Por otra parte, Adolfo Sanabria señala que el correcto tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta de los contratos de asociación en participación, debe ser el tratamiento establecido en el

artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, es decir que la participación del asociado es un gasto deducible para el asociante y a su vez un ingreso de tercera categoría para el asociado, por lo que dicha participación debe ser determinada antes de impuestos; señalando como fundamentos que el cambio del régimen efectuado a través de la Ley N° 27034 debe entenderse como aplicable desde el ejercicio 1999 en adelante, en ese sentido, la interpretación efectuada por la Administración Tributaria en el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT no tiene carácter transitorio, más aún que de la propia redacción de este artículo se observa que no está limitado a un periodo. (Sanabria, A., 2013, pp. 333-343).

Como podemos ver los autores que se acogen a esta primera posición, consideran que la participación del asociado es un gasto deducible para el asociante y un ingreso para el asociado, por lo que, bajo esta interpretación, la participación del asociado debe ser determinada en base a los resultados antes de impuestos.

Sin embargo, existen opiniones divididas en relación a que si la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT sólo estaba regulando la situación de los contratos de asociación en participación que durante el período 1999, hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes que contaban con inscripción en el Registro Único de Contribuyentes o si esta debe ser interpretada de manera extensiva, correspondiendo aplicarla en forma general a todos los contratos de asociación en participación desde su publicación hasta la actualidad.

3.2.2. Segunda posición: El asociante es el único contribuyente del Impuesto a la Renta, no debiendo deducir como gasto la participación del asociado

Esta segunda posición es compartida por los siguientes autores:

Pedro Velázquez Raygada, señala que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de los contratos de asociación en participación, en donde el asociante es quien conduce y gestiona el negocio, el contribuyente del Impuesto a la Renta es el asociante, por lo cual es quien debe reconocer todos los ingresos, costos y gastos del negocio; además, puntualiza que el asociante no debe deducir

como gasto la participación del asociado puesto que no existe una relación de causalidad entre la participación del asociado y los ingresos gravados obtenidos en la explotación del negocio llevado a cabo en virtud del contrato de asociación en participación, por lo que dicha participación no constituye un gasto deducible y a su vez para el asociado no constituye una renta gravada, en ese sentido, la participación del asociado debe ser determinada por el asociante luego de la liquidación del Impuesto a la Renta y en el caso que el negocio redituara pérdidas el asociado no puede deducir las pérdidas puesto que está vinculada a una renta no gravada con el Impuesto a la Renta. (2009, pp. 197-221).

De la misma forma, Barzola Yarazca, Roque Cabanillas y Abanto Bromley, basándose también en la naturaleza jurídica del contrato de asociación en participación, señalan que el sujeto pasivo del Impuesto a la Renta es el asociante, puesto que es quien gestiona y conduce el negocio, por lo que se encargará de determinar la obligación tributaria y pagar el impuesto, reconociendo todos los ingresos y gastos vinculados con la ejecución del negocio, de modo que la participación que recibe el asociado constituye una renta no gravada debido a que esta ya fue sujeta a imposición tributaria. (Barzola, P. et al, 2009, p 13-14).

Por otro lado, Roger Rubio, incluso antes de las modificaciones introducidas mediante la Ley N° 27034 criticó el tratamiento tributario que el Decreto Legislativo N° 774 otorgaba a los contratos de asociación en participación, señalando que este régimen distorsionaba completamente la naturaleza jurídica de las asociaciones en participación, puesto que atribuía rentas al asociado, por lo que estos últimos dejaban de estar ocultos frente a terceros, aplicando una carga a los asociados que solo tienen como objetivo obtener una ganancia neta de impuestos, por esta razón consideraba que el asociante es quien debería incluir dentro de su declaración del Impuesto a la Renta las generadas también por el negocio de asociación en participación y después de esto entregar al asociado una renta neta de impuestos descontando en forma proporcional el impuesto que les correspondía. (1997, p. 321).

Como vemos esta segunda posición considera que el asociante es quien incluirá dentro de su determinación del Impuesto a la Renta, el resultado del negocio llevado a cabo en virtud del contrato de Asociación en Participación, y después de esto distribuir al asociado su participación,

la cual constituiría para este último un ingreso no gravado con el Impuesto a la Renta, no pudiendo el asociante deducir como gasto el pago efectuado por dicha participación.

Como crítica a esta segunda posición, César Dávila, señala que es incorrecto afirmar que el asociado recibe una renta desgravada con el Impuesto a la Renta y el hecho de que el asociante sea el único gestor del negocio, en ninguna forma lo limita para deducir como gasto la participación del asociado en su determinación del Impuesto a la Renta. (2019, pp. 24-25).

Por otro lado, Humberto Medrano, en relación a los cambios efectuados mediante la Ley N° 27034 respecto a las asociaciones en participación, señala que tuvieron como finalidad establecer como único contribuyente del Impuesto a la Renta al asociante y que no se imputara ganancias o pérdidas al asociado, lo que en su opinión ocasionaría efectos absurdos y vacíos legales como el hecho de que el asociante sería el único que soportaría el pago del Impuesto a la Renta, no se podría atribuir pérdidas al asociado, sólo los trabajadores del asociante podrán participar de las utilidades del negocio, entre otras; por lo que considera que se debería regresar al régimen de transparencia fiscal que se tenía hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27034. (2000, pp. 97-105).

Después de haber analizado los argumentos que se sustentan en estas dos posiciones, a efectos de contrastar los efectos que se derivan de cada una de estas presentamos un cuadro de doble entrada, en donde se puede contrastar de mejor forma, los puntos de coincidencia y discrepancia de cada una de estas dos interpretaciones con relación al tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación en el Impuesto a la Renta.

Tabla 1 *Efectos que se derivan de la primera y segunda posición*

Conceptos	Primera Posición		Segunda Posición	
	Asociante	Asociado	Asociante	Asociado
La participación del asociado	Gasto deducible del Impuesto a la Renta.	Ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría.	No constituye un gasto deducible del Impuesto a la Renta y calculará la participación del asociado después de la determinación	Constituye una renta neta de impuestos, que no debe gravarse otra vez con el

			del Impuesto a la Renta del negocio.	Impuesto a la Renta.
Declaración anual del Impuesto a la Renta	Obligado a presentar la declaración anual del Impuesto a la Renta por la totalidad de ingresos y gastos generados en la ejecución del negocio, deduciendo como gasto la participación del asociado.	Obligado a presentar la declaración anual del Impuesto a la Renta, sólo por su participación en el negocio y por los gastos vinculados a su aporte.	Obligado a presentar la declaración anual del Impuesto a la Renta por la totalidad de ingresos y gastos generados en la ejecución del negocio, no correspondiendo deducir como gasto la participación del asociado.	No está obligado a presentar la declaración anual del Impuesto a la Renta, dado que recibe una renta no gravada con el Impuesto a la Renta.
Declaración de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta	Obligado a presentar la declaración de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por la totalidad de ingresos generados en el negocio.	No obligado a presentar la declaración de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.	Obligado a presentar la declaración de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por la totalidad de ingresos generados en el negocio.	No obligado a presentar la declaración de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
Costos y/o gastos generados a la gestión del negocio	Podrá deducir los costos y/o gastos que incurre incluida la participación del asociado.	Podrá deducir todos los costos y/o gastos incurridos en virtud de su aporte.	Podrá deducir todos los costos y/o gastos relacionados a la ejecución del negocio, no debiendo decir como gasto la participación del asociado.	No podrá deducir costos y/o gastos dado que recibe una renta no gravada con el Impuesto a la Renta.
Pérdidas generadas por el negocio	Podrá deducir las pérdidas hasta el límite de su participación.	Podrá deducir las pérdidas hasta el límite de su participación.	Podrá deducir la totalidad de las pérdidas generadas en el negocio.	No podrá deducir las pérdidas generadas en el negocio.
Participación de los trabajadores en las utilidades del negocio	Sus trabajadores pueden participar en las utilidades generadas por el negocio, en la proporción a su participación.	Sus trabajadores pueden participar en las utilidades generadas por el negocio, en la proporción a su participación.	Sólo sus trabajadores pueden participar en la totalidad de las utilidades generadas por el negocio.	Sus trabajadores no pueden participar en las utilidades generadas en el negocio.

Contabilidad	Incluirá dentro de su contabilidad todos los ingresos y gastos generados en la ejecución del negocio.	Incluirá dentro de su contabilidad sólo los ingresos generados por su participación y gastos generados en virtud de su aporte.	Incluirá dentro de su contabilidad todos los ingresos y gastos generados en la ejecución del negocio.	Incluirá dentro de su contabilidad sólo los ingresos generados por su participación registrándolo como un ingreso no gravado.
Comprobantes de pago	Emite los comprobantes de pago por las operaciones relacionadas con el negocio y es a él a quien deben emitirse los comprobantes de pago producto de las adquisiciones de bienes y servicios relacionadas al negocio.	No emite ningún comprobante de pago por las operaciones relacionadas con el negocio, pero si emite un comprobante de pago por su participación; y no se le emite comprobantes de pago producto de las adquisiciones de bienes y servicios relacionadas al negocio.	Emite los comprobantes de pago por las operaciones relacionadas con el negocio y es a él a quien deben emitirse los comprobantes de pago producto de las adquisiciones de bienes y servicios relacionadas al negocio.	No emite ningún comprobante de pago por las operaciones relacionadas con el negocio, ni siquiera por su participación.

Adaptado de: Moreno de la Cruz (2020)

Como se puede apreciar, las dos posiciones analizadas coinciden en que el asociante es quien debe determinar el Impuesto a la Renta de Tercera categoría, incluyendo la totalidad de los ingresos y gastos generados en el negocio, siendo el aspecto diferente el hecho de que para la primera posición en la determinación del Impuesto a la Renta el asociante debe deducir como gasto la participación del asociado. Sin embargo, para la segunda posición el asociante no puede deducir como gasto la participación del asociado dado que el cálculo de dicha participación debe efectuarse después de la determinación del Impuesto a la Renta.

En consecuencia de ello, nace otro punto discrepante, respecto a la emisión del comprobantes de pago por parte del asociado por concepto de su participación, dado que la primera posición considera que al ser dicha participación un gasto deducible para el asociante debe encontrarse acreditado con el respectivo comprobante de pago, por otro lado, la segunda posición considera

que la participación del asociado no constituye una operación por la cual el asociado se encuentra obligado a emitir un comprobante de pago.

En esa misma línea, existe coincidencia en ambas posiciones respecto a que sólo el asociante debe deducir los costos y gastos propios de la ejecución del negocio, siendo la parte controvertida en este punto, el hecho de que si el asociado puede deducir como costo y/o gasto los desembolsos incurridos producto de su aporte, dado que si se considera la primera posición el asociado al recibir una renta gravada puede deducir los costos y gastos incurridos para generarla, sin embargo si se considera la segunda posición, el asociado no podría deducir como costo o gasto dichos desembolsos dado que recibe una renta no gravada con el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

De la misma forma, en el caso de que el negocio de asociación en participación reportara pérdidas, si se considera la primera posición esta podría ser deducida tanto por el asociante como por el asociado considerando como límite en cada caso su participación en el negocio, sin embargo, en la segunda posición solo el asociante podría deducir las pérdidas en el negocio.

Asimismo, en el caso de la distribución de utilidades generadas en el negocio considerando que la primera posición en donde el asociante y el asociado generan rentas gravadas con el impuesto a la renta de tercera categoría, los trabajadores de ambos tendrían derecho a la distribución de utilidades, sin embargo si se considera la segunda posición en donde se establece que sólo en cabeza del asociante se grava las rentas del negocio con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, sólo sus trabajadores podrían tener derecho a la distribución de dichas utilidades.

Finalmente, existe coincidencia en cuanto a que sólo el asociante debe declarar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, que la contabilidad de las operaciones vinculadas a la ejecución del negocio debe sólo ser registradas por el asociante y que el aporte del asociado no constituye un ingreso para el asociante debido a que no existe transferencia de la propiedad.

En la presente investigación, de la revisión efectuada a literatura, podemos indicar como síntesis lo siguiente:

Los contratos de asociación en participación tienen su origen en la figura de “comenda” que se desarrolló en el derecho marítimo de la época medieval, mediante la cual un inversionista, colocaba

un capital dentro del negocio de un comerciante con la finalidad de participar en los beneficios que se generaban en dicho negocio, manteniéndose el inversionista oculto ante terceros y no participando de la gestión del negocio.

Esta figura se fue desarrollando y perfeccionado a lo largo del tiempo por lo que fue recogida en la regulación legal de los distintos países, los cuales en su gran mayoría lo han regulado como una figura contractual, como es el caso de Perú, que regula a las asociaciones en participación como un contrato asociativo en la Ley N° 26887 - Ley General de Sociedades, definiéndolo como un contrato mediante el cual dos o más personas se asocian para desarrollar un determinado negocio en donde el asociante permite que el asociado participe de los resultados de su negocio a cambio de la contribución que este último realiza al negocio, permitiendo de esta forma la concentración empresarial sin formar una nueva persona jurídica.

Asimismo, la mencionada norma y la doctrina revisada le otorga una serie de características a esta figura contractual, siendo las principales las siguientes:

- El asociante es quien gestiona el negocio, por lo cual este opera en nombre propio, no obstante, no puede atribuir participación en el mismo negocio a otros sujetos sin el consentimiento expreso de los asociados.
- El asociado no tiene ninguna relación con terceros, sin embargo, cuenta con el derecho de que se le rindan cuentas una vez terminado el negocio o al final de cada ejercicio y participar en los resultados del negocio, en la proporción acordada en virtud del aporte efectuado al negocio, así como a ejercer los controles que se le faculta contractualmente.
- La contribución del asociado puede efectuarse en dinero, bienes y/o servicios y se presume que los bienes aportados por el asociado al negocio de asociación en participación son de propiedad del asociante, sin embargo, hay que tener en cuenta que dicha presunción solo se da para que el asociante pueda actuar sobre estos bienes en la gestión del negocio de asociación en participación y para proteger las relaciones entre terceros y el asociante, dado que éste es el único que se relaciona comercialmente con estos, pero no resulta aplicable en la relación entre el asociante y el asociado, siendo ésta regulada por lo establecido en el Contrato de asociación en participación.
- El riesgo es una característica esencial de estos contratos, por lo que la participación del asociado debe supeditarse siempre al resultado del negocio, el cual puede ser una utilidad o pérdida.

Por otro lado, respecto al tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta, otorgado a esta figura contractual debemos señalar que hasta el año 1998, estos contratos fueron considerados como contribuyentes del Impuesto a la Renta otorgándoles el tratamiento de un ente independiente a la de sus partes, similar a la de una persona jurídica, en el caso que optaran por llevar contabilidad independiente y en el caso que no optaran por llevar contabilidad independiente se le aplicaba un régimen de atribución de rentas entre las partes contratantes.

Sin embargo, dicho tratamiento se apartaba de la verdadera naturaleza del contrato de asociación en participación, pues este último de acuerdo con la Ley General de Sociedades, no genera una persona jurídica distinta a la de sus partes, además que en su ejecución el asociante es el único quien conduce y gestiona el negocio, estando el asociado sólo limitado a recibir su participación en el negocio producto de su contribución, no teniendo ninguna relación con terceros.

Es por ello que a partir de 1999 mediante la Ley N° 27034 publicada el 30/12/1998, la cual se encuentra vigente desde el 01/01/1999, se excluyó como contribuyente del impuesto a la Renta a los contratos de asociación en participación, sin embargo, desde su exclusión como contribuyente del Impuesto a la Renta y al no haberse establecido una regulación específica en la propia norma para esta figura contractual, han surgido distintas interpretaciones en cuanto a la determinación y pago del Impuesto a la Renta con relación a la distribución de la participación del asociado.

Es así que, se ha establecido dos posiciones respecto al régimen fiscal aplicable en la Ley del Impuesto a la Renta, una primera posición considera que la participación que recibe el asociado es un ingreso para este y un gasto para el asociante y la otra posición considera por el contrario que el asociante es el único contribuyente del Impuesto a la Renta debiendo determinar la participación del asociado después de efectuada la determinación del Impuesto a la Renta, no correspondiendo deducir como gasto la participación del asociado, recibiendo este último un renta no gravada.

De esta forma vemos que, no existe un consenso en la doctrina respecto al tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta de las asociaciones en participación, generando distintos efectos tributarios si se considera una u otras de estas posturas.

CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1. Introducción

En el presente capítulo presentaremos nuestro problema de investigación, para lo cual desarrollaremos los aspectos relevantes que hemos identificado dentro de la problemática que existe en torno al tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación en el Impuesto a la Renta.

Partiremos exponiendo el problema a nivel normativo que presenta este tipo de contratos en la propia legislación del Impuesto a la Renta, analizando las distintas modificaciones que se han realizado de dicha norma a lo largo del tiempo.

Después de ello procedemos a plantear la problemática que se presenta a nivel jurisprudencial respecto al tratamiento tributario otorgado a este tipo de contratos en los distintos fallos emitidos por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

Finalmente, abordaremos el problema a nivel económico que se ocasiona como consecuencia del tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta de los contratos de asociación en participación.

2. Problema a nivel normativo

Los contratos de asociación en participación hasta el año 1998, fueron considerados como contribuyentes del Impuesto a la Renta, estando obligados a llevar contabilidad independiente a la de sus partes contratantes salvo algunas excepciones, otorgándoles un régimen de transparencia fiscal en la distribución de sus rentas.

Como podemos apreciar hasta el año 1998, existía un problema respecto al tratamiento tributario otorgado a los contratos de asociación en participación en la Ley del Impuesto a la Renta, dado que este no se ajustaba a la verdadera naturaleza jurídica de este tipo de contratos, pues se los consideró como un ente independiente al de sus partes contratantes, generándoles consecuencias equivalentes a las personas jurídicas, debiendo inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), solicitar la autorización para emitir comprobantes de pago, llevar libros y registros contables, presentar declaraciones juradas mensuales y anuales de la determinación de

impuestos a los que se encontraban afectos, por lo que en el caso del Impuesto a la Renta el tratamiento tributario que se les aplicaba era el tratamiento general que se aplica a las personas jurídicas para la determinación de dicho impuesto.

A fin de intentar corregir este problema mediante la Ley 27034, a partir del año 1999, se los excluyó como contribuyente del mencionado impuesto; tomando en cuenta para dicha exclusión, la naturaleza jurídica otorgada a esta figura contractual, en la Ley General de Sociedades, señalando en la exposición de motivos que carecía de sustento jurídico que a los contratos de asociación en participación se les obligara a llevar contabilidad independiente y que se le atribuyera rentas al asociado, dado que finalmente quien conducía, llevaba a cabo toda la actividad empresarial y era propietario del negocio era el asociante.

Pues bien, a pesar de que con la Ley 27034 vigente a partir del año 1999, se intentó alinear el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación de acuerdo a la naturaleza jurídica de los mismos, la referida norma sólo se limitó a excluir como contribuyente del Impuesto a la Renta a los contratos de asociación en participación, no estableciendo una regulación específica para este tipo de contratos, restringiéndose sólo a señalar en la séptima disposición final y transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF que modificó el Reglamento del Impuesto a la Renta, que esta modificación era de aplicación también para los contratos de asociación en participación que se encontraban vigentes y que la Administración Tributaria- SUNAT, se encargaría de emitir las normas complementarias para la aplicación de lo señalado en dicha disposición.

En ese sentido, la Administración Tributaria en cumplimiento de lo establecido en la séptima disposición final y transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF, emitió la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT de fecha 20/03/2000 en donde se aprobó las normas sobre la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de los contratos de colaboración empresarial y el procedimiento para que las asociaciones en participación soliciten la baja del RUC.

Esta Resolución estableció en su Capítulo II que los contratos de asociación en participación deberían solicitar la baja del Registro Único de Contribuyentes (RUC), que el asociante es quien debía presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 incluyendo todos los ingresos y gastos vinculados al contrato, debiendo aplicar todo los pagos a cuenta abonados durante el ejercicio 1999 incluidos los pagos a cuenta efectuados por el asociado,

pudiendo utilizar los comprobantes de pago emitidos a nombre del contrato de asociación en participación para acreditar el costo y/o gasto para fines del Impuesto a la Renta y el uso de crédito fiscal.

Asimismo, en su artículo 6° señaló como tratamiento de la participación del asociado que el asociado declarará su participación en el negocio como renta de tercera categoría y a su vez el asociante deducirá dicha participación como costo o gasto.

A partir de lo regulado en esta Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, específicamente en el artículo 6° en donde se establece el tratamiento de la participación del asociado en el negocio, se ha suscitado una discusión respecto a que si dicho artículo regulaba de manera transitoria solo a los contratos de asociación en participación vigentes en el año 1999 que llevaban contabilidad independiente o si dicho artículo era de aplicación también para los demás contratos de asociación en participación que se celebraran con posterioridad, dado que en los demás artículos del Capítulo II de la mencionada Resolución se señala expresamente al ejercicio 1999, sin embargo, el artículo 6° no se hace referencia a dicho período, señalado simplemente que el asociado debe declarar su participación como una renta de tercera categoría y que el asociante debería deducir dicha participación como costo o gasto, por lo cual una primera posición considera que dicho artículo no es de aplicación transitoria sino que también regula el tratamiento de la participación en los contratos de asociación en participación celebrados con posterioridad al período 1999, no obstante una posición contraria, considera que dicho artículo debe ser entendido con carácter transitorio por lo que sólo fue de aplicación para los contratos de asociación en participación vigentes en el período 1999 y no debería efectuarse una aplicación extensiva de la misma a periodos posteriores, dado que esto vulneraría el principio de reserva de ley al estar regulándose un aspecto sustancial de la determinación del Impuesto a la Renta en una Resolución de Superintendencia.

Respecto a ello, Medrano Cornejo señala que la atribución que se otorgó a la Administración Tributaria en la séptima disposición final y transitoria del Reglamento del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, debía entenderse circunscrita solo a regular de forma transitoria la forma en que deberían presentar la declaración jurada los contratos de asociación en participación que durante el período 1999 hubieran llevado contabilidad independiente, siendo cuestionable que se pretenda establecer un tratamiento definitivo en virtud

de dicha atribución, pero que el contenido de dicha resolución podría constituir un precedente de cómo podría quedar finalmente regulado los contratos de asociación en participación. (2012, pp.64).

De esta forma, podemos observar que hasta el ejercicio 1998 el problema del tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación era que este no se encontraba alineado a la naturaleza jurídica del tipo de contrato dado que se le consideraba un ente separado a la de sus partes y se le daba los efectos del tratamiento de una persona jurídica a pesar de que el asociante era el dueño del negocio, quien lo conducía y ejecutaba y el asociado solo se limitaba a efectuar un contribución al negocio, sin embargo consideramos que la solución dada a este problema ha ocasionado un problema aún mucho mayor dado que la Ley N° 27034 publicada el 30 de diciembre de 1998 tomando en cuenta la naturaleza jurídica de este tipo de contratos simplemente los excluyó como contribuyente del Impuesto a la Renta, sin establecer una regulación específica para los mismos, facultando a la Administración Tributaria a dictar normas complementarias, no dejando claro si dichas normas complementarias eran de aplicación solo de forma transitoria para el ejercicio 1999 o debería entenderse de aplicación también para los contratos de asociación en participación suscritos con posterioridad a dicho periodo. (Ley N° 27034, 1998).

Es así como vemos que actualmente existe un problema a nivel regulatorio respecto al tratamiento tributario en la Ley del Impuesto a la Renta de los contratos de asociación en participación al no contener dicha norma una regulación específica de este tipo de contratos, los cuales justamente por su naturaleza jurídica merecen una regulación especial.

3. Problema a nivel jurisprudencial

Como ya se señaló en el punto anterior, con la exclusión de los contratos de asociación en participación como contribuyente del Impuesto a la Renta y al no haberse establecido una regulación específica en la propia norma, a partir del año 2000 esta figura contractual no tiene una regulación específica respecto a su tratamiento en el Impuesto a la Renta, estableciéndose vía interpretación a nivel jurisprudencial dos posiciones respecto al régimen fiscal aplicable en la Ley del Impuesto a la Renta con relación a la distribución de la participación en los resultados del negocio a favor del asociado, generando distintos efectos tributarios si se considera una u otra de estas posturas.

Tal es el caso que en el año 2002 el Tribunal Fiscal resolvió en la RTF N° 000732-5-2002, que la participación del asociado constituye un gasto deducible para el asociante y un ingreso afecto al Impuesto a la Renta para el asociado, originando una primera posición; no obstante, el mismo órgano colegiado en el año 2005 mediante la RTF N° 00732-3-2005 cambió su criterio y resolvió que el asociante era el que debía realizar la determinación y pago del Impuesto a la Renta por la totalidad de los ingresos del negocio efectuado en virtud del negocio de asociación en participación, no pudiendo deducir como gasto la participación del asociado y que la renta que recibía este último producto de su participación no estaba sujeta al Impuesto a la Renta, generando una segunda interpretación.

De nuevo, el mismo colegiado en los años 2009 y 2010 mediante las RTF N° 03584-4-2009 y N° 07527-3-2010; vuelve a cambiar su posición resolviendo los casos apelados acogiendo otra vez a la primera posición que fue dada en el año 2002 en la RTF N° 000732-5-2002 citada en el párrafo anterior; es más con fecha 07/05/2018 esta posición fue apoyada por la Corte Suprema de Lima mediante Casación N° 10814-2016, entendiéndose hasta cierto punto que el criterio señalado en dicha Casación resolvía de forma definitiva el tratamiento que debía tener la participación del asociado en la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, posterior a esta Casación con fecha 23/05/2018 en la Resolución N° 3945-2-2018 el Tribunal Fiscal al resolver un caso apelado vuelve a acogerse a la segunda posición considerando como base de su interpretación la RTF N° 637-2-2017 la cual estableció que el asociante es quien debe determinar y declarar la totalidad del Impuesto a la Renta de tercera categoría, considerando todos los ingresos y gastos de la ejecución del negocio y después de eso entregar al asociado su participación, quien no debe gravar nuevamente dicha participación con el Impuesto a la Renta y recientemente en el año 2019 mediante RTF N° 01770-1-2019 el Tribunal fiscal implícitamente otra vez cambia de posición y se acoge a la posición que considera que la participación del asociado en el negocio de asociación en participación constituye un gasto para el asociante y un ingreso para el asociado, pudiendo observarse de esta manera que, hasta el día de hoy coexisten ambas interpretaciones.

A continuación, se presenta el desarrollo de una línea de tiempo que resume el desarrollo del tratamiento que se ha otorgado a los contratos de asociación en participación el tratamiento en el Impuesto a la Renta.



Posición 1: La participación del asociado es un gasto para el asociante y para el asociado constituye un ingreso gravado con el impuesto a la Renta de Tercera categoría.
Posición 2: El asociante determina la participación del asociado después de la liquidación del impuesto a la Renta, recibiendo el asociado una renta no gravada con el impuesto a la Renta.

Figura 1. Línea de Tiempo de las posiciones adoptadas a nivel jurisprudencial sobre el tratamiento de la participación del asociado en los contratos de asociación en participación en la Ley del Impuesto a la Renta.

Como se puede apreciar, el problema relevante y en el cual se centra nuestra investigación es el hecho de que el contrato de asociación en participación no tenga una regulación expresa en la Ley Impuesto a la Renta, existiendo en su lugar dos interpretaciones del Tribunal Fiscal y una de estas apoyada por la Corte Suprema, que se contradicen entre sí, respecto al tratamiento tributario de la participación del asociado en dichos contratos, generando una incertidumbre jurídica en las personas o empresas que hacen uso de estas figuras contractuales para invertir en un negocio.

Al respecto, al existir criterios contradictorios en distintas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal con relación al tratamiento tributario de la distribución de la participación del asociado en las utilidades del negocio, es importante cuestionarnos si el problema podría ser resuelto con la emisión de una resolución de observancia obligatoria que señale el criterio que debe prevalecer entre estas dos posiciones existentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 154° del Código tributario o si la problemática de estos contratos ameritan una regulación legislativa específica.

Con relación a ello, en principio consideramos que la jurisprudencia es una fuente del derecho y el tribunal fiscal tiene la obligación de generar predictibilidad en la emisión de sus actos, contando con un instrumento eficaz como lo es la emisión de una resolución de observancia obligatoria, la cual permitiría que se establezca el criterio que debe prevalecer sobre los criterios diversos que mantienen las diferentes salas de dicho Tribunal respecto al tratamiento tributario de la participación del asociado en el contrato de asociación en participación, constituyendo dicha resolución desde el punto de vista jurídico una norma jurídica dado que tiene carácter vinculante para la Administración Tributaria y hasta cierto punto aminora la inseguridad jurídica que genera el celebrar este tipo de contratos asociativos, no obstante, existen temas de fondo que posiblemente

no puedan ser resueltos o abarcados en su totalidad en una sola resolución, dado que si se optara por una u otra posición aun quedarían temas de fondo que también deberían ser analizados por los efectos tributarios que generan cada una de estas dos posiciones, por lo que el Tribunal Fiscal se encontraría de cierta forma limitado para realizar una interpretación integral sobre el correcto tratamiento de este tipo de contratos dada la poca o nula regulación que tienen estos en la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, incluso cuando el Tribunal Fiscal emitiera una resolución de observancia obligatoria esta posteriormente puede ser dejada de lado por el Poder Judicial en un proceso contenciosos administrativo, más aun considerando que la Corte Suprema de Lima mediante Casación N° 10814-2016, que si bien no es precedente vinculante, ya manifestó una posición respecto al tratamiento que debe otorgarse a la participación del asociado en los resultados del negocio de asociación en participación, por lo que en este caso otra vez estaríamos frente a un problema de inseguridad jurídica para los contribuyentes.

Del mismo modo, así el Poder Judicial emitiera un precedente vinculante, existe la posibilidad de que no sea considerado como tal por el Tribunal Fiscal, dado que en algunas oportunidades, el Tribunal Fiscal resuelve casos que corresponden a los mismos hechos, apartándose de los precedentes establecidos por la Corte Suprema, incluso de precedentes emitidos con carácter vinculante; tal es el caso por ejemplo de la aplicación de intereses moratorios a los pagos a cuenta cuando el coeficiente es modificado con fecha posterior al plazo establecido para el pago de los mismos, producto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o por la determinación que efectúe la Administración Tributaria, sobre base cierta; por un lado la Corte Suprema del Poder Judicial mediante la Sentencia de Casación 4392-2013 de fecha 24 de marzo del 2015, estableció como precedente vinculante, que no correspondía el pago de intereses moratorios en este caso, sin embargo, posteriormente con fecha 08 de julio del 2017, el Tribunal Fiscal analizando el mismo supuesto emitió la RTF N° 05359-3-2017 con carácter de observancia obligatoria, en la que de forma contraria al criterio establecido por la corte suprema, señala que si corresponde la aplicación de intereses moratorios, siendo este último criterio al que se acoge la Administración Tributaria, por lo que el contribuyente para que no se le aplique el cobro de estos intereses, tiene que llegar hasta la instancia del Poder Judicial.

Es así que podemos apreciar que esta dualidad de criterio existente, entre los órganos resolutores, Tribunal fiscal y la Corte Suprema, no ocasiona solo inseguridad jurídica en los contribuyentes, sino que además les genera un perjuicio económico, por los costos en los que tiene que incurrir, como tasas, costas procesales, asesoría legal, para poder tener una sentencia que confirme el criterio señalado por la Corte Suprema, lo que atenta contra el principio de economía procesal, que debe respetarse en todo proceso y por todos los órganos resolutores.

En ese sentido, es importante que se establezca una adecuada regulación en la Ley del Impuesto a la Renta para los contratos de Asociación en Participación, a fin de no ocasionar, inseguridad jurídica y perjuicios económicos en los contribuyentes, por interpretaciones contradictorias entre distintos jueces u órganos resolutores.

Por otro lado, es importante señalar que si bien el Tribunal Fiscal ha establecido dos posiciones y la Corte Suprema se ha acogido implícitamente a una de ellas, en los fallos emitidos no se han expuestos argumentos suficientes que permitan establecer el razonamiento que han tendido los vocales del tribunal fiscal o los jueces de la corte suprema para establecer una u otra posición, más aún cuando los fallos que se han emitido con posterioridad solo se han limitado a remitirse a resoluciones anteriores no efectuando un mayor análisis respecto a porque se acogen a una de las dos posiciones establecidas previamente en la resolución de los casos materia de apelación.

En esta línea, si bien existen dos posiciones respecto al tratamiento tributario que debe tener la participación del asociado en las utilidades del negocio, ambas posiciones mantienen un nivel de contingencia.

La primera posición señala que la participación del asociado en los resultados del negocio constituye un gasto para el asociante y un ingreso para el asociado, acogándose a un tratamiento neutral, en donde tanto el asociante como el asociado percibirían rentas de tercera categoría y pueden deducir costos y gastos propios del negocio, sin embargo este esquema a pesar de no ajustarse a la naturaleza jurídica de los contratos de asociación en participación, hasta cierto punto podría ser válido si es que el asociante y el asociado son personas jurídicas, no obstante, en el caso que el asociado sea una persona natural, implicaría imputarle una renta de tercera categoría a pesar de que no realizó ninguna actividad empresarial, convirtiendo a esta persona natural en una persona natural con negocio obligándolo a cumplir con todas las formalidades que le lleva esta calificación, como inscribirse en el Registro único de contribuyentes, llevar libros y registros

contables, emitir comprobantes de pago, efectuar declaraciones juradas de la determinación de sus impuestos, entre otras; lo cual evidentemente no guarda relación con el propósito que persigue el asociado dado que el objetivo del asociado es aportar un capital para poder participar en los resultados del negocio del asociante, siendo este último quien es el que efectivamente realiza la actividad empresarial.

Por otro lado, la segunda posición que se basa en el hecho de que el asociante es el único gestor del negocio y que el asociado solo se limita a participar en los resultados de dicho negocio, considera que el asociante es quien debe determinar el Impuesto a la Renta del negocio y que la participación del asociado en los resultados del negocio debe ser determinada después que el asociante efectúe la liquidación del Impuesto a la Renta, no constituyendo dicha participación un gasto para la asociante, por lo que hasta este punto si bien esta segunda interpretación se ajusta a la naturaleza jurídica del contrato de asociación en participación respecto al asociante, respecto al asociado toma una interpretación errónea señalando que el asociado no debe gravar nuevamente la renta recibida producto de su participación, no sustentando su posición de por qué la renta que recibe el asociado producto de su participación no debería gravarse, generándose a partir de ello discusiones respecto a que la participación del asociado no debería gravarse nuevamente porque ésta ya fue gravada previamente en cabeza del asociante o si no debe gravarse porque la Ley del Impuesto a la Renta no contempla a dicha renta como una renta gravada.

Con relación a ello, si el razonamiento del tribunal fiscal respecto de que el asociado no debería volver a gravar la renta obtenida producto de su participación se basa en el hecho de que dicha renta fue gravada previamente en cabeza del asociante, consideramos que dicho razonamiento es totalmente erróneo, pues en este punto el Tribunal Fiscal no estaría diferenciando dos hechos que son distintos uno es el hecho de gravar la utilidad que genera una sociedad en este caso el asociante, y otro hecho es la distribución de dicha utilidad entre los asociados, por lo que no gravar el rendimiento que recibe el asociado implicaría dejar de gravar una importante manifestación de riqueza, más aún se estaría dando herramientas a los inversionistas para que el rendimiento de sus capitales no se encuentren gravados.

Mucho más sensato es pensar que el razonamiento del tribunal fiscal se basa en el hecho de que la participación que recibe el asociado no puede ser gravada porque la Ley del Impuesto a la Renta no contempla a dicha renta como una renta gravada, pues en este punto entendemos que el Tribunal

Fiscal considera que la distribución de la participación en los resultados del negocio que realiza el asociante a favor del asociado constituye una forma de distribución de utilidades, sin embargo dicho supuesto no se encuentra regulado expresamente dentro de la normativa del Impuesto a la Renta, dado que si analizamos los supuestos de distribución de utilidades contemplados en la mencionada norma, observamos que no existe un supuesto de hecho en el que pueda encajar exactamente esta distribución de utilidades que realiza el asociante a favor del asociado, por lo que dicha renta se encontraría inafecta, por estar fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, este último razonamiento tampoco es pacífico, pues existen posiciones que señalan que la distribución de utilidades que realiza el asociante a favor del asociado, no es un supuesto no contemplado en la norma, como aparentemente lo estaría interpretando el Tribunal fiscal, si no que por el contrario consideran que esta forma de distribución de utilidades se encontraría regulado dentro del literal e) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta en la parte que señala que son rentas de segunda categoría las percibidas productos de la participación directa o indirecta en los resultado de la sociedad emisora, no obstante, dicha interpretación podría resultar de alguna manera forzada o hasta equivocada dado que el asociante no emite ningún título al asociado por lo que no debería entenderse que los resultados que se distribuyen son los de una sociedad emisora.

Por otro lado, esta segunda interpretación al considerar que el asociado recibe una renta desgravada trae consigo otros problemas como el hecho de que el asociado no va a poder deducir como costo o gasto la contribución que efectuó al negocio del asociante porque justamente los desembolsos que efectuó producto de su contribución ya sea en dinero, bienes o servicios no están destinados a generar una renta gravada para al asociado.

Ahora bien considerando que en esta posición se establece que el asociante es quien determinará el Impuesto a la Renta del negocio incluyendo todos los costos y gastos del mismo, y dado que el asociado recibe una renta desgravada no pudiendo deducir los costos incurridos producto de su contribución, nace la duda respecto a que, si el costo o el valor de la contribución que realiza el asociado a favor del negocio, ¿debería ser integrado como costo o gasto del negocio del asociante?, pues debemos tener en cuenta que el dinero, los bienes o servicios contribuidos por el asociado han sido efectivamente afectados al negocio, los cuales han permitido producir los bienes o servicios comercializados por el asociante en virtud del objeto del negocio de asociación en participación, pues no permitir ello conllevaría a determinar una utilidad del negocio mayor a la

que realmente se obtuvo dado que no se estaría considerando para su determinación todos los costos y gastos vinculados a su generación, en consecuencia el asociante estaría tributando un importe mayor al que efectivamente le corresponde.

Ante ello, consideramos que existe un vacío legal dado que si bien la normativa del Impuesto a la Renta en sus artículos 20° y 37° establecen la deducción de los costos y gastos para la determinación de la renta bruta y de la renta neta de tercera categoría respectivamente señalando como requisito para su deducción el contar con un comprobante de pago, lo cierto es que a pesar de que los bienes o servicios han sido afectados al negocio el asociado es quien mantiene la titularidad de los mismos, por lo que esto restringiría al asociante a poder deducir como costo o gasto la contribución del asociado, situación que no ha sido evaluado por el Tribunal Fiscal dentro de las resoluciones emitidas que recogen esta segunda posición.

Asimismo, existiría una limitación para el asociado en el caso que el negocio efectuado en virtud del contrato de asociación en participación determinara pérdidas, dado que estas no podrían ser compensadas o arrastradas por el asociado al estar vinculadas a rentas desgravadas.

Así, podemos observar que tanto la primera como la segunda interpretación recogidas por el Tribunal Fiscal en sus distintas resoluciones, no sólo generan incertidumbre respecto al tratamiento de la participación del asociado, sino que ambas posiciones originan una serie de efectos que no han sido analizados por el Tribunal Fiscal ni contemplados por la normativa del Impuesto a la Renta.

Por esta razón, es importante que la Ley del Impuesto a la Renta establezca expresamente el tratamiento tributario que se ajuste a la verdadera naturaleza del contrato de asociación en participación, a fin de evitar interpretaciones que desnaturalicen este tipo de contratos o que las rentas que genera una de las partes en esta relación contractual no puedan gravarse por no haber sido contemplados como presupuestos de hecho en la propia norma.

4. Problema a nivel económico

La falta de regulación en la normativa del Impuesto a la Renta y las diferentes interpretaciones dadas a nivel jurisprudencial respecto al tratamiento tributario otorgado a los contratos de

asociación en participación han motivado que los inversionistas opten en muchos casos por dejar de hacer uso de este tipo de contratos, eligiendo en algunos casos figuras que tengan una mejor regulación en la normativa del Impuesto a la Renta o en otros casos simplemente dejar de invertir por el costo tributario y procesal que representa la inseguridad jurídica de ese tipo de contratos.

En efecto, en este tipo de contratos los asociados pueden ser personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que en calidad de inversionistas buscan negocios rentables donde colocar su capital, evaluando además de los factores económicos y políticos un factor muy importante el de la seguridad jurídica que brinda un país, pues es necesario para un inversionista sea nacional o extranjero tener un marco legal claro que le permita tener previsibilidad en cuanto al tratamiento tributario que tendrá su inversión.

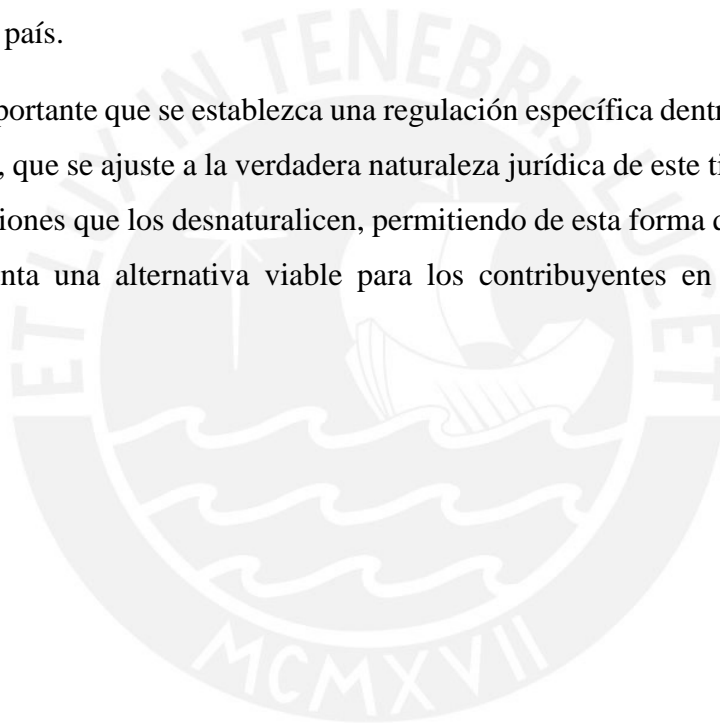
Por lo cual, si este escenario de seguridad jurídica no se ofrece en nuestro país respecto a este tipo de contratos, es razonable que los inversionistas decidan no asociarse con negocios llevados a cabo en nuestro país, lo cual no solo perjudica al asociante que al no recibir la contribución del asociado, se verá forzado a recurrir a otras formas de financiamiento a veces mucho más onerosas para poder llevar a cabo su negocio o simplemente no poder ejecutarlo, sino que también afecta el crecimiento económico del país y la generación de empleo, pues esta falta de certeza en el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación frustra la colocación de capitales tanto nacionales o extranjeros en la economía del país.

Esta consecuencia es aún mucho más grave en la situación actual en la que nos encontramos atravesando producto de la pandemia, ya que nuestra economía ha entrado a una etapa de recesión y el desempleo ha aumentado drásticamente, pues se paralizó el mercado producto de la cuarentena, por lo que las empresas a fin de no desaparecer buscan generar sinergias siendo los contratos asociativos, como el contrato de asociación en participación, una gran alternativa para sacar adelante sus negocios, dado que estos contratos no generan mayor costos de transacción, sin embargo la falta de regulación de los mismos, ocasionan que esta figura contractual no sea una alternativa viable actualmente para las empresas.

Es así como vemos la importancia de que se establezca un tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación que brinde seguridad jurídica a quienes elijan esta modalidad contractual para colocar un capital en nuestro país, a fin de poder atraer capitales que permitan promover el crecimiento económico del país y la generación de empleo.

Del desarrollo efectuado a toda la problemática que se presenta en torno al tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación en el Impuesto a la Renta a modo de síntesis podemos señalar que el principal problema es que no exista una regulación específica de este tipo de contratos dentro de la normativa del Impuesto a la Renta, habiéndose dejado su tratamiento a la jurisprudencia, conviviendo al día de hoy dos interpretaciones emitidas por el Tribunal Fiscal y una de estas apoyada por la Corte Suprema, que generan inseguridad jurídica y un perjuicio económico a los contribuyentes que hacen uso de este tipo de contratos no solo por los efectos que se derivan de cada una de estas interpretaciones sino que también por los costos procesales que tienen que incurrir para acceder a estas instancias, además que desincentiva la inversión de capitales en nuestro país.

Por lo cual es importante que se establezca una regulación específica dentro de la normativa del Impuesto a la Renta, que se ajuste a la verdadera naturaleza jurídica de este tipo de contratos, a fin de evitar interpretaciones que los desnaturalicen, permitiendo de esta forma que el uso de este tipo de contrato representa una alternativa viable para los contribuyentes en el desarrollo de sus negocios.



CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

1. Introducción

En este capítulo presentaremos el análisis de los resultados obtenidos en nuestro trabajo de investigación, los cuales están orientados a formular soluciones al problema de investigación expuesto en el Capítulo II, con el objeto de determinar cuál debe ser el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación en el Impuesto a la Renta, tomando como base el marco teórico desarrollado en el Capítulo I.

Dividiremos nuestra discusión en tres puntos, el primero estará enfocado a determinar la naturaleza jurídica y caracterización de los contratos de asociación en participación otorgada en la norma societaria; el segundo punto de la discusión estará dirigida a establecer que calificación tiene la renta obtenida por el asociado y finalmente en el tercer punto plantearemos nuestra propuesta respecto al tratamiento tributario que debe otorgarse a los contratos de asociación en participación en el Impuesto a la Renta.

2. Naturaleza jurídica de la Asociación en Participación

El punto de partida de nuestro análisis es definir la naturaleza jurídica de la institución de asociación en participación, dado que su caracterización es la base para establecer cuál debe ser el tratamiento tributario que debe otorgarse a estos contratos en la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, la institución de la asociación en participación en nuestro ordenamiento peruano ha sido regulado expresamente como un contrato asociativo, que de acuerdo con la propia norma societaria no crea una persona jurídica distinta a las partes que la integran requiriéndose para su formalización únicamente que consten por escrito, pues justamente lo que se busca al celebrar un contrato asociativo es generar sinergias para desarrollar un negocio conjunto, sin incurrir en los costos habituales que conlleva la constitución y posterior liquidación de una nueva persona jurídica.

Asimismo, la Ley General de Sociedades ha definido a los contratos de asociación en participación como un contrato en el cual el asociado o asociados que pueden ser personas naturales o jurídicas, efectúan una contribución en dinero, bienes o servicios al asociante, con la finalidad de participar en los resultados de su negocio.

Al respecto, a fin de establecer la relación que existe entre las partes contratantes en este tipo de contratos presentamos el siguiente gráfico:



Figura 2. Naturaleza Jurídica de la Asociación en Participación

Como podemos apreciar el contrato de asociación en participación tiene como objeto la participación conjunta en los resultados del negocio del asociante, a cambio de la contribución que efectúa el asociado, buscando realizar sinergias sin llegar a constituir una nueva persona jurídica, pues este contrato se celebra para desarrollar una actividad específica cuya duración dependerá del tipo de negocio, pero generalmente son de corto plazo.

Asimismo, es importante señalar que la Ley General de Sociedades, respecto a los bienes contribuidos al negocio por parte del asociado, establece una presunción frente a los terceros, señalando que se presume que los bienes contribuidos por los asociados se presumen de propiedad del asociante, exceptuando sólo a los bienes inscritos a nombre del asociado en Registros Públicos,

sin embargo, como la propia norma lo define es una presunción ante terceros, establecida con la finalidad de que el asociante pueda obrar sobre dichos bienes en el desarrollo del negocio, pero dicha presunción no es aplicable en la relación entre el asociado y el asociante, dado que la contribución del asociado que puede ser en dinero, bienes o servicios, es otorgada al asociante con un propósito determinado, por lo que el asociante no pueda destinar dichos bienes o servicios a una finalidad distinta al objeto del contrato de asociación en participación, de modo que no existe realmente una transferencia de propiedad o titularidad de los bienes a favor del asociante, dado que el asociante no tiene libre disponibilidad sobre los mismos; por lo tanto el asociado conserva la propiedad de los bienes contribuidos, a menos que por la propia naturaleza de los bienes y del objeto del negocio, se deba transmitir la propiedad de estos a terceros.

El asociante es el generador y conductor del negocio, recibe la contribución del asociado y la emplea en el desarrollo de las actividades propias de su negocio, siendo el único quien se relaciona con los proveedores y clientes, por lo cual una vez determinado los resultados obtenidos en el negocio atribuye al asociado parte de dichos resultados en función a la participación pactada.

Por su parte el asociado, se mantiene oculto, pues no realiza ninguna gestión en la ejecución del negocio, ni se relaciona con terceros, limitando su actuación solo a efectuar una contribución en el negocio del asociante a cambio de participar en los resultados del negocio, teniendo derecho a que el asociante le rinda cuentas de acuerdo con lo establecido contractualmente.

Es así como podemos apreciar que el asociado es un inversionista que coloca su capital en el negocio del asociado con la expectativa de obtener un rendimiento producto de la explotación de ese capital, al participar en los resultados del negocio.

En esa línea, debemos indicar que producto de su contribución el asociado obtiene un derecho expectatio establecido en la posibilidad de participar en los resultados del negocio y si el negocio reporta utilidades recién en dicho momento tendrá un derecho de crédito frente al asociado.

Ahora bien, es importante que el asociado efectivamente participe en los resultados del negocio, dado que esto es un elemento esencial del contrato de asociación en participación, pues, si la participación del asociado producto de su contribución, se establece en función a las ventas, a la renta bruta o sobre cualquier otra base donde no se incluya todos los costos y gastos del negocio,

entonces estamos frente a una retribución variable, y no a la participación en los resultados de un negocio. El participar de los resultados implica asumir los riesgos propios del negocio.

Esta característica también ha sido tomada en cuenta por el Tribunal Fiscal, para determinar si estamos frente a un contrato de asociación en participación o ante otra figura contractual, desconociendo en este caso la relación patrimonial presentada como un contrato de asociación en participación cuando finalmente el asociado no asume el riesgo propio del negocio, y no lo asume porque la participación del asociado en realidad es una prestación con una retribución fija o variable.

En relación a ello, podemos citar la RTF N° 14312-9-2013 en donde el Tribunal Fiscal desconoció un contrato de asociación en participación en el cual en principio se pactó que el asociado contribuiría sus derechos de explotación de pesca para que esta sea utilizada por el asociante en la extracción de recursos hidrobiológicos, acordándose que la participación del asociado sería el 5% de los resultados netos del negocio, sin embargo posterior a la celebración del mencionado contrato, en un segundo contrato se acordó que el asociado transfería su derecho de participación en los resultados del negocio a favor del asociante por una única contraprestación ascendente a US\$172,975,000, ante lo cual el tribunal fiscal estableció que no estábamos frente a un contrato de asociación en participación sino que en realidad dicha operación constituía una cesión de uso de una licencia a cambio de un único pago, dado que la firma de este segundo contrato en donde se transfirió la participación del asociado a favor del asociante, desnaturalizó el contrato de asociación en participación previamente pactado, señalando que el elemento constitutivo de un contrato de asociación en participación, es la participación del asociado en las utilidades del negocio; y si dicho elemento no está entonces no estamos frente a un contrato de asociación en participación; por lo cual concluyó que se trataba de una prestación de servicios gravada con el Impuesto General a las Ventas. (Tribunal Fiscal, Sala 9, RTF N° 14312-9-2013, 2013).

La culminación de un contrato de asociación en participación se da una vez cumplido el objeto de este o el plazo señalado contractualmente o en su defecto cuando las partes acuerden ponerle fin por incumplimientos de las obligaciones acordadas.

Del análisis efectuado podemos establecer como características de los contratos de asociación en participación las siguientes:

1. Es un contrato asociativo, nominado y típico que debe constar por escrito, no requiriéndose que cuente con inscripción en los registros públicos, su duración dependerá del tipo de negocio, siendo generalmente de corto plazo. (Artículo 438° de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades).

2. Su suscripción no origina una persona jurídica, puesto que la finalidad de los contratos asociativos es crear sinergias para desarrollar un negocio de interés común sin crear una persona jurídica distinta a las partes contratantes (Artículo 438° de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades).

3. La contribución del asociado puede efectuarse en dinero, bienes o servicios, los cuales serán destinados al objeto del negocio establecido en el contrato y no son de libre disponibilidad del asociante. (Artículo 439° de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades).

4. Frente a terceros los bienes contribuidos por al negocio se presumen de propiedad del asociante, para que este pueda obrar sobre los mismos en la ejecución del negocio, excepto los bienes inscritos en registros públicos. (Artículo 443° de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades)

5. El asociante actúa en nombre propio, gestiona y conduce el negocio, es el único quien se relaciona con terceros y quien realiza la actividad empresarial afectando los bienes contribuidos al negocio y atribuye los resultados al asociado. (Artículos 440° y 441° de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades).

6. El asociado puede ser una persona natural o jurídica, contribuye dinero, bienes o servicios, no interviene en la gestión del negocio ni se relaciona con terceros, producto de su contribución obtiene un derecho expectatio de participar en los resultados del negocio y en caso de obtenerse utilidades adquiere un derecho de crédito y finalmente tiene derecho a que le rindan cuentas. (Artículo 441° y 444° de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades).

7. Participar en el resultado del negocio, implica que ambas partes contratantes deben asumir todos los riesgos propios del negocio. (Artículo 444° de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades).

Finalmente debemos señalar que, el contrato de asociación en participación como en todo contrato las partes tienen libertad de establecer sus propios términos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1255° del Código Civil, sin embargo, si dichos términos ocasionan una modificación de los elementos o características constitutivas o sustanciales de los contratos de asociación en

participación, detalladas en los párrafos anteriores, entonces ya no estaríamos frente a un contrato de asociación en participación sino ante otra figura contractual, la cual desplegará efectos societarios y tributarios distintos.

3. Calificación de la renta obtenida por el asociado

Una vez determinada la naturaleza jurídica y las características de los contratos de asociación en participación, pasaremos a analizar cuál es la calificación de la renta que recibe el asociado, dado que dicha calificación es el punto central para determinar el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación en el Impuesto a la Renta.

De acuerdo la naturaleza jurídica del contrato de asociación en participación desarrollada en el punto anterior, el asociante es quien gestiona y ejecuta el negocio y el asociado sólo se limita a realizar un aporte al negocio del asociante con la finalidad de participar en los resultados, sin realizar ninguna actividad de gestión en el negocio, por lo cual la renta que recibe el asociado es el rendimiento de la inversión de su capital.

Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 22° califica a las rentas afectas de fuente peruana, en cinco categorías. La primera categoría comprende las rentas provenientes de arrendamiento y subarrendamientos de bienes. La segunda categoría las demás rentas de capital que no se encuentren incluidos dentro de la primera categoría de renta. La tercera categoría las rentas provenientes de operaciones de comercio, industria y otras reconocidas por la misma norma. La cuarta categoría las rentas provenientes de trabajo realizado de forma independiente y finalmente la quinta categoría las rentas producidas por trabajo realizado en relación de dependencia. (D.S. N°179-2004-EF, 2004).

En ese sentido, podemos apreciar que la participación en las utilidades del negocio llevado en virtud de un contrato de asociación en participación que recibe el asociado, no corresponde a rentas proveniente de arrendamiento y subarrendamiento de bienes considerados en la primera categoría ni de rentas provenientes de trabajo que están en las rentas de cuarta y quinta categoría, por lo cual, la participación del asociado en el negocio de asociación en participación, no podría entrar en ninguna de estas categorías.

En consecuencia, quedaría sólo dos tipos de categoría en las cuales podría incluirse la participación que recibe el asociado, esto es calificar dicha participación como una renta de segunda categoría o como una de tercera categoría, clasificación en la que basaremos nuestra discusión.

Respecto a ello, debemos considerar que el asociante tiene como finalidad obtener el financiamiento para efectuar las operaciones de su negocio a través del capital contribuido por el asociado, pues el asociante es quien lleva a cabo la explotación del negocio permitiendo que el asociado participe de los resultados de su negocio a cambio de una contribución, mientras que el asociado no participa en la gestión del negocio, su única finalidad es simplemente obtener rentabilidad producto de los bienes de capital o capacidad de trabajo que posee, por lo que asume el riesgo de un negocio sin participar en el desarrollo de este.

Ahora bien, la participación del asociado es determinada sobre los resultados del negocio, pudiendo ser dicho resultado una utilidad o una pérdida. En ese sentido, la participación que recibe el asociado no constituye un retribución por la venta de un bien o la prestación de un servicio, ni tampoco constituye el pago de un interés dado que no existe la obligación de devolver el capital aportado por el asociado al negocio, pues el derecho del asociado de participar en las utilidades del negocio no se basa en el hecho de que el asociado haya efectuado una contribución al negocio del asociante, ya que con su sola contribución el asociado solo está asumiendo el riesgo del negocio y obtiene un derecho expectatio. El derecho de participar en las utilidades del negocio se origina en el hecho de que el negocio reditué utilidades y recién en dicho momento el asociado obtendrá un derecho de crédito frente al asociante.

Por todo ello, consideramos que la participación del asociado en los resultados de negocio de asociación en participación constituye una forma de distribución de utilidades, las cuales son rentas de segunda categoría de acuerdo con lo establecido en el inciso i) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, del análisis efectuado al artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual define que debe entenderse por dividendos y distribución de utilidades, vemos que se está refiriendo a la forma de distribución de utilidades que hace un ente colegiado dentro de la estructura de una persona jurídica, no existiendo en el mencionado artículo algún supuesto que

contemple la distribución de utilidades que realiza el asociante a favor del asociado, por lo que esta forma de distribución de utilidades estaría infecta al Impuesto a la Renta de segunda categoría.

Inferimos que esta interpretación es a la que habría llegado el Tribunal Fiscal cuando señaló que la participación que recibe el asociado constituye una renta no gravada con el Impuesto a la Renta, dado que el mencionado órgano colegiado en las distintas resoluciones emitidas que ostentan esta posición, sólo se ha limitado a manifestar que la renta que recibe el asociado no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta, no fundamentado el motivo por cual no se encuentra gravada.

Por otra parte, es relevante analizar si la participación del asociado podría constituir una renta de tercera categoría.

Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta en el inciso g) del artículo 28°, establece que cualquier otra renta no incluida en las otras categorías de rentas, será considerada renta de tercera categoría. (D.S. N° 179-2004-EF, 2004).

Si bien este inciso nos podría llevar a afirmar que dado que la participación del asociado en los resultados del negocio al no estar contemplada expresamente como una distribución de utilidades dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, debería incluirse como una renta de tercera categoría, consideramos que dicha interpretación no se encuentra alineada a la naturaleza jurídica del contrato de asociación en participación, puesto que el asociado no realiza una actividad empresarial como tal dentro del negocio de asociación en participación, es decir una renta producida por la combinación de capital más trabajo, puesto que la actuación del asociado sólo está limitada a efectuar la contribución de un capital obteniendo una renta que es producto del rendimiento de dicho capital que ha sido explotado por el asociante dentro de su negocio.

Asimismo, se podría llegar a plantear que la renta que recibe el asociado se origina en el desarrollo de una actividad empresarial, por lo que dicha renta debería mantener su naturaleza al momento de ser distribuida a favor del asociado, por lo que la participación del asociado calificaría como renta de tercera categoría; no obstante, consideramos que esta premisa también es errónea dado que bajo esta lógica todas las rentas pasivas serían rentas de tercera categoría porque surgen dentro de un negocio, entonces bajo esta supuesto la distribución de dividendos efectuados a favor

del accionista de una empresa también deberían ser rentas de tercera categoría por originarse dentro de una actividad empresarial.

A pesar de ello, el Tribunal Fiscal en distintas resoluciones y el Poder Judicial en una Casación, implícitamente se han acogido a este razonamiento, puesto que en sus fallos han señalado que la participación del asociado constituye un ingreso para este y un gasto para el asociante, incluso establece que para que el asociante pueda deducir el gasto debe contar con el respectivo comprobante de pago emitido por el asociado, asumiendo que la participación del asociado constituye una renta de tercera categoría, no obstante, no señala dentro de su análisis porque llegaran a estas conclusiones, siendo esta posición contraria al fundamento señalado en el exposición de motivos de la Ley N° 27034 en la cual se excluyó a los contratos de asociación en participación como contribuyentes del Impuesto a la Renta, la cual establece que no tiene sentido jurídico que se atribuyera rentas al asociado o que esta figura contractual lleve contabilidad independiente. Además, porque la participación que recibe el asociante no tiene carácter contraprestativo, puesto que no tiene su origen en la venta de un bien o la prestación de un servicio a favor del asociante, siendo la participación que recibe el asociado el rendimiento de su capital aportado al negocio del asociante, no encontrándose dicha operación en ninguno de los supuesto de emisión de comprobantes de pagos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT.

Del mismo modo, el considerar que la participación del asociado constituye una renta de tercera categoría, implicaría que si el asociado tuviera la calidad de persona natural tendría que inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes - RUC, emitir comprobantes de pago por su participación, llevar libros y registros contables a fin de consignar el ingreso obtenido producto de su participación; siendo esto contrario a una de las finalidad de los contratos de asociación en participación, puesto que justamente uno de los objetivos de los contratos asociativos es efectuar sinergias sin incurrir en todos los costos y tiempo de conlleva crear una nueva persona jurídica, puesto que este tipo de contratos tiene una naturaleza temporal corta dado que son celebrados con un propósito específico.

Al mismo tiempo, esta posición podría ocasionar incluso una forma artificiosa de desvío de utilidades, dado que en la norma societaria no ha señalado que la participación del asociado deba estar definida en función a su contribución, incluso en el artículo 444° de la Ley General de

Sociedades, se señala que es posible que el asociado participe en los resultados del negocio sin que exista una determinada contribución (Ley N° 26887, 1997).

por lo que válidamente el asociado podría realizar una contribución insignificante y recibir producto de ella una porcentaje importante de participación en los resultados del negocio y si el asociado tiene pérdidas acumuladas generadas por la ejecución de su propia actividad empresarial podrán compensarse con la renta obtenida del negocio de asociación en participación, no determinándose un Impuesto a la Renta por pagar en el caso del asociado y por su lado el asociante podrá deducir un gasto mayor en la determinación de su Impuesto a la Renta, supuesto que no ocurre en el caso de que la renta que recibe el asociado constituya una distribución de utilidades, dado que esta será determinada por el asociante después de liquidado el Impuesto a la Renta del negocio el cual sí califica como renta de tercera categoría.

Por todo lo expuesto, consideramos que por la propia naturaleza del contrato de asociación en participación, la participación del asociado en los resultados del negocio, constituye una forma de distribución de utilidades, la cual si bien actualmente no está señalado explícitamente dentro de las supuestos de distribución de utilidades establecidas en el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, puede ser corregida mediante un cambio normativo en el cual se incluya este supuesto como una forma de distribución de utilidades sujeto al Impuesto a la Renta de segunda Categoría.

4. Propuesta

En línea del análisis efectuado a la naturaleza jurídica del contrato de asociación en participación y la calificación efectuada a la participación del asociado, presentamos como solución a nuestro problema de investigación, una propuesta normativa respecto al tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación en el Impuesto a la Renta, dado que por la propia naturaleza especial que presentan este tipo de contratos debería otorgarse una regulación específica en la Ley del Impuesto a la Renta.

En este sentido, señalamos que la participación que recibe el asociado constituye una forma de distribución de utilidades, la cual debe ser recogida explícitamente en el artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

En esa línea, dado que constituye una distribución de utilidades de acuerdo a lo establecido en el artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta, en los casos que el asociado o asociados tengan la calidad de personas jurídicas domiciliadas dicha distribución de utilidades no estará afectada al Impuesto a la Renta y en el caso que el asociado o asociados tengan la calidad de personas naturales domiciliadas o sean sujetos no domiciliados, estarán sujetos al Impuesto a la Renta de segunda categoría, por distribución de utilidades.

En razón a ello, a fin de asegurar el pago del Impuesto a la Renta de segunda categoría, por distribución de utilidades en los casos en que el asociado o asociados tengan la calidad de personas naturales domiciliadas o sean sujetos no domiciliados, debe otorgarse explícitamente al asociante la calidad de agente y responsable de efectuar la retención en estos casos.

Otro aspecto importante, es determinar cuál es la naturaleza de la contribución del asociado, en esa línea debemos señalar que el asociado producto de su contribución al negocio lo que recibe es un derecho de participar en los resultados del negocio, lo que constituye un derecho expectatio, que radica en la posibilidad de obtener utilidades producto de la inversión de su capital y si el negocio retribuye utilidades, en ese momento el asociado obtendrá un derecho de crédito, por lo que en ese momento debe reconocer una cuenta por cobrar, dado que a partir de dicho momento el asociado obtiene un derecho de crédito frente al asociante, es decir que estará en la posición de poder exigir al asociante su participación en las utilidades del negocio.

Asimismo, en línea de esta propuesta consideramos que se desprende los siguientes efectos:

a) Declaración jurada anual del Impuesto a la Renta

Dado que el asociante es quien lleva a cabo la actividad empresarial percibiendo rentas de tercera categoría, será el único obligado a presentar la declaración anual del Impuesto a la Renta considerando la totalidad de los ingresos y gastos generados en la ejecución del negocio de asociación en participación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 79° de la Ley del Impuesto a la Renta; determinando la participación del asociado en base a la utilidad obtenida después de impuestos.

Por su parte, el asociado no está obligado a declarar su participación en el negocio, ya que la renta que recibe producto de su participación constituye una renta de segunda categoría sujeta a

retención en el caso de que el asociado sea un sujeto no domiciliado o una persona natural domiciliada y en el caso de que sea una persona jurídica domiciliada dicha renta no debe ser computada para la determinación de su renta neta imponible, de acuerdo al artículo 24-B° de la Ley del Impuesto a la Renta.

b) Declaración de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Teniendo en cuenta que el asociante es receptor de rentas de tercera categoría, se encontrará obligado a declarar los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta incluyendo dentro de su determinación la totalidad de los ingresos percibidos del negocio llevado a cabo en virtud del contrato de asociación en participación, de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por su parte, el asociado al no ser un receptor de rentas de tercera categoría no está obligado a determinar y declarar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

c) Costos y gastos

El artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que la renta bruta estará dada por el conjunto de ingresos afectos menos el costo computable de dichos ingresos y para determinar la renta neta de tercera categoría el artículo 37° de la misma norma, establece que de la renta bruta se deducirá los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. (D.S. N°179-2004-EF, 2004).

Conforme se desprende de las normas citadas y considerando que el asociante al ser un receptor de renta de tercera categoría y el gestor del negocio, deducirá todos los costos y gastos de la gestión del negocio llevado a cabo en virtud del contrato de asociación en participación, siempre que estos se encuentren debidamente acreditados de acuerdo con la normativa del Impuesto a la Renta para ser deducibles, debiendo establecerse expresamente dentro de los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, como costo o gasto deducible del asociante la contribución del asociado, debido a que dicho aporte forma parte del costo y/o gasto de los

bienes y/o servicios producidos, comercializados o prestados en virtud del contrato de asociación en participación.

Asimismo, en cuanto a los gastos por depreciación y amortización de activos fijos, debe establecerse expresamente que el asociante es quien debe deducir como costo y/o gasto el agotamiento que sufran todos los bienes de activos fijo que se encuentren afectos al negocio llevado a cabo en virtud del contrato de asociación en participación, sean estos de su propiedad o de propiedad del asociado.

Por su parte el asociado, debido a que el ingreso que recibe es una renta de segunda categoría, producto de la distribución de las utilidades, no debe deducir ningún costo o gasto.

d) Compensación de pérdidas

Dado que es el asociante quien determina el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría por la totalidad de operaciones del negocio de asociación en participación, sólo el asociante podrá deducir la totalidad de las pérdidas generadas por el negocio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.

e) Participación en las utilidades

Dado que el asociante es quien genera rentas de tercera categoría por las operaciones efectuadas en el negocio de asociación en participación, en consecuencia, sólo sus trabajadores podrán participar en las utilidades generadas en el negocio de asociación en participación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2° Decreto Legislativo 892.

f) Contabilidad de los ingresos y gastos

El asociante es quien debe llevar la contabilidad del negocio, incluyendo dentro de su contabilidad todos los ingresos y gastos vinculados con la ejecución del negocio, las cual deberá

ser llevada, según los parámetros establecidos en el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, según le corresponda.

g) Comprobantes de Pago

De esta forma, considerando que es el asociante quien ejecuta el negocio de asociación en participación, el asociante es quien debe emitir los comprobantes de pago correspondientes a la realización del negocio de acuerdo con lo establecido en el artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT.

Finalmente, a modo de síntesis podemos señalar como propuesta que el tratamiento tributario que debe otorgarse a los contratos de asociación en Participación debe basarse en la naturaleza jurídica conferida a dicha figura contractual en nuestra normativa societaria.

En ese sentido considerando que el asociado no realiza una actividad empresarial como tal dentro del negocio de Asociación en Participación, limitándose únicamente a aportar un capital que le reeditaría una renta en la medida que es explotado por el asociante, siendo este último quien realiza la actividad empresarial, podemos afirmar que el asociante es quien debe determinar el Impuesto a la Renta incluyendo todos los ingresos y gastos relacionados con la ejecución del negocio y una vez determinado el Impuesto a la Renta, recién distribuir su participación al asociado, siendo la naturaleza de la renta obtenida por el asociado una renta del capital, equivalente a una distribución de utilidades. No obstante, teniendo en cuenta que en la legislación vigente del Impuesto a la renta este supuesto no se encuentra regulado como un hecho imponible del impuesto a los dividendos o distribución de utilidades, consideramos que la legislación del Impuesto a la Renta debería recoger expresamente dicho supuesto como un hecho gravado con el impuesto a la distribución de utilidades.

De esta forma, proponemos que en el caso en el cual una persona natural o una persona jurídica no domiciliada participe como asociado, al tener la naturaleza de un rendimiento de inversión en capital esta debería gravarse con el Impuesto a la Renta como distribución de utilidades, para lo que la Ley del Impuesto a la Renta debería otorgar al asociante la calidad de agente de retención, a fin de asegurar el pago y facilitar al fisco el cobro del mencionado impuesto, por lo que el

asociante tendría que retener el respectivo impuesto, declarar y pagar dicha retención al fisco y entregar al asociado que actúa en calidad de persona natural, una renta neta del Impuesto a la Renta por Distribución de Utilidades y en el caso que el asociado sea una persona jurídica domiciliada en el país, dicha renta de acuerdo con el artículo 24°-B de la Ley del Impuesto a la Renta, no debería computarse por el asociado para la determinación de su renta imponible de tercera categoría.

En esa línea, el asociante será el único obligado a presentar la declaración anual del Impuesto a la Renta considerando la totalidad de los ingresos y gastos generados en la ejecución del negocio de asociación en participación, así como la declaración de pagos a cuenta, será quien deduzca todos los costos y gastos de la gestión del negocio llevado a cabo en virtud del contrato de asociación en participación, podrá compensar las pérdidas, incluirá dentro de su contabilidad todos los ingresos y gastos vinculados con la ejecución del negocio de asociación en participación y es quien debe emitir los comprobantes de pago correspondientes a la realización del negocio.



CONCLUSIONES

- Existe similitudes entre la sociedades y las asociaciones en participación, pues ambas se establecen con un objetivo en común, se efectúan aportes, se asumen riesgos y se tiene derecho a participar de los resultados del negocio; no obstante, las asociaciones en participación tienen características propias que la hacen distinta a una sociedad, como es el hecho de que no originan el nacimiento de una persona jurídica distinta a los miembros que las conforman, no se crea un patrimonio común en razón de que la contribución del asociado se hace al patrimonio del asociante, no tiene órganos de dirección y administración como si lo tiene las sociedades; por lo que podemos concluir que la naturaleza jurídica de las asociaciones en participación es únicamente de carácter contractual, tal como lo ha reconocido nuestra Ley general de sociedades en sus artículos 438° al 444°.

- Desde la exclusión de los contratos de asociación en participación como contribuyente del Impuesto a la Renta mediante la Ley N° 27034 y al no haberse establecido una regulación específica en la propia norma, se ha desarrollado dos interpretaciones que coexisten hasta la actualidad, dadas por el Tribunal Fiscal y una de esta apoyada por la Corte suprema, sobre el régimen fiscal aplicable en la Ley del Impuesto a la Renta a la participación del asociado. Considerando una primera posición que la participación del asociado constituye un gasto deducible para el asociante y a su vez un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría para el asociado, mientras que la segunda posición de forma contraria a la primera considera que la participación del asociado no constituye un gasto deducible para el asociante y que el asociado recibe una renta no gravada con el Impuesto a la Renta; generando distintos efectos tributarios si se considera una u otra de estas posturas, como el hecho de que el asociado tenga la posibilidad de deducir o no gastos vinculados con su contribución, de que pueda arrastrar las pérdidas generadas en el negocio en proporción a su contribución o que sólo el asociante pueda arrastrar la totalidad de las pérdidas, de que sus trabajadores participen en las utilidades del negocio o que esto sólo sea aplicable para los trabajadores del asociante y si existe o no la obligación de que el asociado emita comprobantes de pago por concepto de su participación.

- Consideramos que si bien el tribunal fiscal a través de una resolución de observancia obligatoria puede establecer el criterio que debe prevalecer sobre las dos posiciones que existen respecto al tratamiento tributario de la participación del asociado en los resultados del negocio, hay temas de fondo que posiblemente no puedan ser resueltos o abarcados en su totalidad en una sola resolución, dado que si se optara por alguna de estas posiciones, dicha resolución debería analizar cada uno de los efectos tributarios que conlleva dicha posición, como la deducción de gastos, el arrastre de pérdidas, la participación de los trabajadores en las utilidades del negocio, entre otros aspectos, por lo que el Tribunal Fiscal podría encontrarse limitado a realizar una interpretación integral, más aun teniendo en cuenta que la Ley del Impuesto a la Renta en las modificaciones que efectuó solo se limitó a excluirlos como contribuyentes del impuesto no habiendo establecido en la propia norma el tratamiento que debería otorgarse a las asociaciones en participación. Asimismo, incluso cuando el Tribunal Fiscal emitiera una resolución de observancia obligatoria esta posteriormente puede ser dejada de lado por el Poder Judicial en un proceso contencioso administrativo, más aun considerando que la Corte Suprema de Lima mediante Casación N° 10814-2016, que si bien no es precedente vinculante, ya manifestó una posición respecto al tratamiento que debe otorgarse a la participación del asociado en los resultados del negocio de asociación en participación, por lo que en este caso otra vez estaríamos frente a un problema de inseguridad jurídica para los contribuyentes.

- A fin de evitar interpretaciones extensivas y contradictorias entre sí, que generan inseguridad jurídica y dificultan el uso de estas formas contractuales, consideramos que el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación no debería dejarse a la jurisprudencia, sino que este debería ser recogido en la Ley del Impuesto a la Renta, siendo el principal aspecto que se debe regular en la norma el tipo y categoría de renta que constituye la participación del asociado, puesto que a partir de esta clasificación se derivan otros aspectos como la deducción de costos y/o gastos, el arrastre de pérdidas, la obligación de la presentación de las declaraciones juradas y el llevado de libros y registros contables.

- Consideramos que el tratamiento tributario de los contratos de asociación en participación debe basarse en la naturaleza jurídica otorgada a dicha figura contractual en nuestra normativa societaria, puesto que, esta ha sido la finalidad del legislador al introducir las modificaciones

efectuadas a través de la Ley N° 27034, según lo señalado en los propios fundamentos de la exposición de motivos del proyecto de Ley N° 04356, en los cuales basándose en las características otorgada a las asociaciones en participación en el artículo 441° de la Ley General de Sociedades, se indica que carece de sustento jurídico atribuirle rentas al asociado o exigirle que las asociaciones en participación lleven contabilidad independiente.

- Tomando como base la naturaleza jurídica del contrato de asociación en participación, en el sentido de que el asociante es quien gestiona y ejecuta el negocio y el asociado sólo se limita a realizar una contribución al negocio del asociante con la finalidad de participar en los resultados del negocio, sin realizar ninguna actividad de gestión en el mismo, consideramos que la renta que recibe el asociado es el rendimiento de la inversión de su capital, la cual constituye una renta de segunda categoría al ser una forma de distribución de utilidades, de acuerdo a lo establecido en el inciso i) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta.

- En el artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la renta, donde se señala que debe entenderse como “cualquier otra forma de distribución de utilidades”, no se encuentra como supuesto la participación del asociado en las utilidades del negocio, por lo que consideramos que no se encuentra regulado como un hecho imponible del Impuesto a la Renta por distribución de utilidades, por lo que este supuesto debería ser incluido dentro de los supuestos establecidos en el artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta como una forma de distribución de utilidades.

- Nuestra posición es que el asociante es quien debe determinar el Impuesto a la Renta incluyendo todos los ingresos y gastos relacionados con la ejecución del negocio y una vez determinado el Impuesto a la Renta, recién distribuir su participación al asociado, la cual constituye para este último una forma de distribución de utilidades.

- A fin de asegurar el pago y facilitar al fisco el cobro del Impuesto a la Renta por la distribución de utilidades del negocio a favor del asociado, cuando el asociado tenga la calidad de persona natural o que sea un sujeto no domiciliado, la Ley del Impuesto a la Renta debe otorgarle al asociante la calidad de agente de retención, por lo que el asociante tendría que retener el referido

impuesto, declarar y pagar dicha retención al fisco y entregar al asociado una renta neta del Impuesto a la Renta por distribución de utilidades.

- En el caso de que el asociado sea una persona jurídica domiciliada, la participación el asociado en las utilidades del negocio, no deberían computarse por el asociado para la determinación de su renta imponible de tercera categoría, de acuerdo con el artículo 24°-B de la Ley del Impuesto a la Renta.

- El asociante será el único obligado a presentar la declaración anual del Impuesto a la Renta considerando la totalidad de los ingresos y gastos generados en la ejecución del negocio de asociación en participación, así como la declaración de pagos a cuenta, dado que es el asociante quien lleva a cabo la actividad empresarial percibiendo rentas de tercera categoría. (Artículos 79° y 85° de la Ley del Impuesto a la Renta).

- Considerando que el asociante al ser un perceptor de renta de tercera categoría y quien explota el negocio, es quien deducirá todos los costos y gastos de la gestión ejecución del negocio llevado a cabo en virtud del contrato de asociación en participación. (Artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta).

- Dado que es el asociante quien determina el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría por la totalidad de operaciones del negocio de asociación en participación, sólo el asociante podrá deducir la totalidad de las pérdidas generadas por el negocio. (Artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta).

- El asociante es quien genera rentas de tercera categoría por las operaciones efectuadas en el negocio de asociación en participación, en consecuencia, sólo sus trabajadores podrán participar en las utilidades generadas en el negocio de asociación en participación. (Artículo 2° Decreto Legislativo 892).

- El asociante es quien debe llevar la contabilidad del negocio, incluyendo dentro de su contabilidad todos los ingresos y gastos vinculados con la ejecución del negocio. (Artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta).

- Considerando que es el asociante quien ejecuta el negocio de asociación en participación, el asociante es quien debe emitir los comprobantes de pago correspondientes a la realización del negocio. (Artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago).

- El asociado, producto de su contribución al negocio lo que recibe es un derecho de participar en los resultados del negocio, lo que constituye un derecho expectatio, que radica en la posibilidad de obtener utilidades producto de la inversión de su capital, recién cuando el negocio genere utilidades, el asociado pasará a tener un derecho de crédito, dado que a partir de dicho momento el asociado estará en la posición de poder exigir al asociante su participación en las utilidades del negocio.

- El derecho del asociado de participar en los resultados del negocio implica que el asociado debe asumir junto con el asociante todos los riesgos del negocio llevado a cabo en virtud del contrato de asociación en participación, es decir que su participación debe ser determinada en base a la utilidad o pérdida que reporte el negocio, puesto que, si esto no ocurre, estaríamos ante una figura contractual distinta de una asociación en participación; en ese sentido podemos concluir que la existencia del riesgo es una característica esencial de los contratos de asociación en participación.

- Consideramos que la posición que plantea que la participación del asociado constituye un gasto deducible para el asociante y un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría para el asociado, es incorrecta, debido a que este tratamiento no se encuentra alineado a la naturaleza jurídica otorgada a las asociaciones en participación en nuestra normativa societaria, debido a que el asociado no participa en la gestión del negocio, estando su actuación limitada sólo a efectuar una contribución al negocio que es explotado por el asociante, con la finalidad de participar de las utilidades, por lo que la renta que recibe el asociante no tiene la naturaleza de una renta de tercera categoría (combinación de capital más trabajo) sino de una renta de segunda, más

aun considerando que las modificaciones efectuadas mediante la Ley N° 27034 tenían como finalidad alinear el tratamiento tributario de los contratos de asociaciones en participación a su naturaleza jurídica.



BIBLIOGRAFÍA

- Araoz Villena, L. A., & Ramírez-Gastón Seminario, 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*, (28), 244-254.
- Barzola, P., César A. Roque, C. y Abanto, M. (2009). Aspectos tributarios y contables del contrato de asociación en participación. *Revista Contadores & Empresas*, (115), 16-20.
- Cabanellas, T. G., & Cabanellas, C. G. (2008). *Diccionario jurídico elemental*. Buenos Aires: Heliasta.
- Castillo, L. (2012). Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las Asociaciones en Participación. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (52), 51-72.
- Corte Suprema de Justicia de la República, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. (24/03/2015) Sentencia Casación N° 4392 – 2013 LIMA. [MP Rueda Fernández]. Recuperado de <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f/Sentencia+CAS+LAB+N%C2%BA4392-2013+-+Lima.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f>
- Corte Suprema de Justicia de la República, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. (07/05/2018) Sentencia Casación N° 10814 – 2016 LIMA. [MP Cartolin Pastor]. Recuperado de http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/Casacion_10814-2016_Contrato_de_Asoociacion_en_Participacion.pdf
- Dávila, C. (2019). Contrato de Asociación en Participación controversia tributaria en torno a la distribución de resultados. *AELE- Análisis Tributario*, (378), 22-25.
- Decreto Legislativo N.º 774 de 1993. Ley del Impuesto a la Renta. 30 de diciembre de 1993. Recuperado de <https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00774.pdf>
- Decreto Supremo N.º 194-99-EF de 1999. Modifican Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. 30 de diciembre de 1999. Recuperado de https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/250955/226343_file20181218-16260-1u47al8.pdf
- Decreto Supremo N°179-2004-EF de 2004. Texto Único Ordenado de La Ley del Impuesto a La Renta. 08 de diciembre del 2004. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.pdf>

- Díaz, A. y Velázquez, A. (2017). Contratos mercantiles. 11a ed. y 1ra ed. (e-Book). México: IURE Editores. ProQuest Ebook Central. Recuperado de <http://ebookcentral.proquest.com/lib/urnchihuahuasp/detail.action?docID=5513345>.
- Elías, E. (2000). *Derecho societario peruano: La Ley General de Sociedades del Perú*. 2a ed. Trujillo: Normas Legales.
- 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 <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15821>
- Ley N° 26887 de 1997. Ley General de sociedades. 9 de diciembre de 1997. DO: [El Peruano]. Recuperado de <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0004/2-ley-general-de-sociedades-1.pdf>
- Ley N° 27034 de 1998. Ley que modifica el Decreto Legislativo N.º 774, Ley del Impuesto a la Renta. 30 de diciembre de 1998. Recuperado de <https://docs.peru.justia.com/federales/leyes/27034-dec-29-1998.pdf>
- Medrano Cornejo, H. (2000). Impuesto a la renta y contratos de colaboración empresarial. *THEMIS Revista De Derecho*, (41), 97-105. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11654>
- Moreno de la Cruz, L. (2020). *Curso Tratamiento Tributario de los Contratos Asociativos y Contratos Modernos*. [Diapositiva PowerPoint]. Recuperado a partir de <https://webcampus.sunat.gob.pe/>
- Navarro, I., (2002). Análisis Tributario de los Contratos de Asociación en Participación y de Consorcio. *Revista Peruana del Derecho de la Empresa. Temas Societarios*, (54), 90 a 117.
- Proyecto de Ley N.º 04356 de 1998. Impuestos: DL.774, modifica artículos.15 de diciembre de 1998. Recuperado de <http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey1995.nsf/17dbc3bd56fb369f05256dec006f58aa/b9d5a15c5c4b836105256ce1006a36eb?OpenDocument>
- Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT de 2000. Aprueban normas sobre declaración jurada anual de los contratos de colaboración empresarial y procedimiento para que asociaciones en participación soliciten baja del RUC. 21 de marzo de 2000. Recuperado de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2000/042.htm>
- Rubio, R. (1997). El Régimen Fiscal de Atribución de Rentas e impuesto en las asociaciones en participación y los joint ventures. *Thémis -Época 2*, (36), 317-327.

Sanabria, A. (2013). Tratamiento tributario con relación al Impuesto a la Renta del contrato de Asociación en Participación ¿Cuál es la posición correcta? *ADVOCATUS*, (29), 333-343.

Tribunal Fiscal, Sala 5. (13/02/2002) Resolución N° 00732-5-2002. [MP Zoraida Olano Silva]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Fiscal, Sala 3. (20/05/2005) Resolución N° 3199-3-2005. [MP León Pinedo]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Fiscal, Sala 4. (17/04/2009) Resolución N° 03584-4-2009. [MP Flores Talavera]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Fiscal, Sala 3. (20/07/2010) Resolución N° 07527-3-2010. [MP Casalino Mannarelli]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Fiscal, Sala 9. (12/09/2013) Resolución N° 14312-9-2013. [MP Espinoza Bassino]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Fiscal, Sala 2. (23/01/2017) Resolución N° 637-2-2017. [MP Velázquez López Raygada]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Fiscal, Sala 3. (23/06/2017) Resolución N° 05359-3-2017. [MP Casalino Mannarelli]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Fiscal, Sala 2. (23/05/2018) Resolución N° 3945-2-2018. [MP Castañeda Altamirano]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Tribunal Fiscal, Sala 1. (22/02/2019) Resolución N° 01770-1- 2019. [MP Zuñiga Dulanto]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Velásquez López Raygada. (2009). Algunas consideraciones en torno al Tratamiento tributario de la asociación en participación. *RAE Jurisprudencia*, 197-221.