

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Tratamiento de la asociación en participación en el Impuesto a la Renta.

A propósito de la Resolución N° 2398-11-2021

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

José Antonio Campos Fernández

Asesor:

Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León

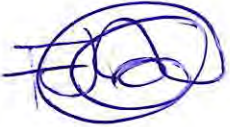
Lima, 2022

Informe de Similitud

Yo, Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de Leon, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "Tratamiento de la asociación en participación en el Impuesto a la Renta. A propósito de la Resolución N° 2398-11-2021", del autor JOSE ANTONIO CAMPOS FERNANDEZ, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 36%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 02/12/2022.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 29 de mayo del 2023.

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: Ruiz de Castilla Ponce de Leon, Francisco Javier	
DNI: 07931081	Firma 
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-7858-8463	

A mis padres,

Por su infinito amor y esfuerzo.



RESUMEN

En el presente Informe se describen las diferentes posturas que surgieron sobre el tratamiento de la participación del asociado en el Impuesto a la Renta en el marco de un contrato de asociación en participación luego de la modificación operada por la Ley N° 27034 (vigente desde 1999). Asimismo, se analiza lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2398-11-2021 de observancia obligatoria, en la que se recoge la actual posición del ente resolutor y en la que se concluye que la participación del asociado califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. Sobre esta resolución, se realiza un análisis crítico, a fin de descartar las distintas posturas desarrolladas a lo largo de estos años y dar respuesta, principalmente, a dos preguntas: (i) si la participación del asociado califica o no como renta gravada, y (ii) si califica como renta de segunda o de tercera categoría. Dicho análisis se realiza considerando las normas del Impuesto a la Renta que resultan aplicables y la naturaleza del contrato de asociación en participación que se desprende de la Ley General de Sociedades, lo que lleva a concluir que la participación del asociado califica como renta gravada de tercera categoría. Finalmente, se comenta el tratamiento contable del mencionado contrato y el nuevo tratamiento tributario aprobado por el Dec. Leg. N° 1541 que estará vigente a partir de 2023.

ÍNDICE

1. Introducción	5
2. Justificación	6
3. Hechos sobre los que versa la controversia	12
4. Principales problemas jurídicos... ..	14
5. Análisis de la Resolución y posición fundamentada.....	16
5.1. La R. de S. N° 42-2000/SUNAT como disposición transitoria.....	16
5.2. La participación del asociado como renta gravada	19
5.3. La participación no califica como dividendo	26
5.4. La participación califica como renta de tercera categoría	33
5.5. La distribución de la participación como gasto para el asociante	35
5.6. ¿Se requiere de un comprobante de pago para sustentar el gasto?	38
6. Tratamiento tributario a partir de 2023.....	39
6.1. Sobre la participación del asociado como dividendo	40
6.2. Sobre la contribución como enajenación	41
6.3. Sobre la contribución como supuesto gravado con el IR	43
7. Algunos aspectos contables del CAEP	44
8. Conclusiones.....	48
9. Bibliografía	49

1. INTRODUCCIÓN

En la práctica mercantil, las empresas se relacionan con inversionistas u otras empresas, sea para obtener recursos que participen del riesgo del negocio o para llevar a cabo conjuntamente – sin llegar a constituir una sociedad – determinados negocios que excedan las posibilidades individuales de una de ellas.

En nuestra legislación, los contratos que dan nacimiento a esa vinculación son los denominados “Contratos Asociativos” regulados en Libro Quinto de la Ley General de Sociedades (LGS), que son aquellos a través de los cuales las partes contratantes se asocian bajo un interés común para invertir en diferentes negocios o empresas asumiendo riesgos, pero lo hacen sin llegar a constituir una persona jurídica autónoma que funcione externamente como titular de derechos y obligaciones.

El “contrato de asociación en participación” (en adelante, CAEP) es una especie del género “contrato asociativo” y se define como aquel por el cual una persona, denominada asociante concede a otra u otras denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

Entre otras, el CAEP se caracteriza porque el asociante es el titular del negocio o empresa, actúa en nombre propio, la gestión del negocio le corresponde única y exclusivamente a él, y no existe una relación jurídica entre los terceros y los asociados, siendo el asociante el único responsable frente a los terceros.

Estas características lo diferencian del contrato de consorcio, otra clase de contrato asociativo por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio con el propósito de obtener un beneficio económico. Además, cada parte contratante realiza actividades propias del consorcio y tienen responsabilidad frente a terceros conforme con lo establecido en el contrato. Es decir, existe un mayor acercamiento de colaboración entre las partes en donde ninguna de ellas ve limitada su intervención al otorgamiento de una contribución, como sí sucede en los CAEP.

Resaltamos estas definiciones y características de ambos tipos de contratos debido a que la particular naturaleza de cada uno nos servirá para entender su distinto tratamiento en

el Impuesto a la Renta (IR); en especial, sobre el tratamiento del CAEP, respecto del cual han surgido diversas interpretaciones desde la modificación de la Ley del IR (LIR) en 1999.

En efecto, en materia de IR, el tratamiento de estos contratos varió sustancialmente desde 1999 con la vigencia de la Ley N° 27034, lo que originó distintas interpretaciones principalmente en el régimen aplicable a la participación del asociado.

Los elementos particulares del CAEP y la eliminación del régimen de atribución de rentas al asociante y al asociado dispuesta por la citada ley llevaron a que se discuta si la participación constituía o no renta gravada para el asociado y si la distribución de dicha participación constituía o no gasto deducible para el asociante. Una discusión que se ha extendido por más de dos décadas sin que se haya llegado a un consenso sobre su tratamiento. Y al parecer, dicha discusión se prolongará luego de que el legislador aprobara un nuevo tratamiento que será aplicable a partir del año 2023.

El presente informe tiene como objetivo describir y analizar las distintas posturas que surgieron en relación a la participación del asociado y establecer cuál es el actual tratamiento aplicable, todo ello, en el marco de lo resuelto por el Tribunal Fiscal (TF) en la Resolución N° 2398-11-2021 de observancia obligatoria, en la que se concluye que la participación del asociado califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades (en adelante, solo “dividendo”) y, en consecuencia, -aunque la resolución no lo señale expresamente- no constituye gasto deducible para el asociante.

En primer lugar, describiré los hechos sobre los que versa la controversia e identificaré los principales problemas jurídicos encontrados en la resolución.

Luego, analizaré las distintas tesis que se han venido desarrollando sobre el tratamiento aplicable, fundamentando mi posición sobre por qué no coincido con dichas tesis y sobre por qué considero que la participación del asociado constituye renta gravada de tercera categoría para este y gasto deducible para el asociante que la distribuye.

2. JUSTIFICACIÓN

El artículo 438° de la LGS define a los denominados “contratos asociativos” como aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o

empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Estos contratos no están sujetos a inscripción en registro alguno, pero sí deben constar por escrito y no generan una persona jurídica.

Este tipo de contratos ha surgido de la necesidad de las empresas de buscar nuevas formas de hacer negocios evitando constituir una sociedad. Esta necesidad proviene normalmente de la falta de capacidad que tiene alguna de las partes para satisfacer por sí solo al adquirente de bienes o al usuario de un servicio.

Es común, por ejemplo, ver en las contrataciones con el Estado que dos o más empresas colaboren entre sí a través de un contrato de consorcio para poder presentarse a una licitación. También podemos ver casos en los que una de las partes tiene la experiencia suficiente para desarrollar un negocio, pero no los activos para llevar a cabo su plan empresarial. En estos casos, podríamos pensar en empresas constructoras o inmobiliarias, o en empresas de transporte o que explotan juegos de casino y máquinas tragamonedas que se asocian con sujetos que están en la posibilidad de aportar al negocio terrenos, vehículos o máquinas tragamonedas, respectivamente, que son útiles para la actividad empresarial. Para estos últimos casos, es común que los sujetos involucrados recurran a la figura del CAEP.

Nuestra LGS regula ambos tipos de contratos. Así tenemos que los artículos 440° al 444° regulan los CAEP y los artículos 445° al 448° de la misma ley a los contratos de consorcio; dos especies de contratos que responden a características similares propias de su género (contrato asociativo), pero también a características muy particulares que los distinguen.

Con relación al CAEP, el artículo 440° de la LGS señala que este es aquel por el cual una persona, denominada asociante concede a otra u otras denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

Esta forma contractual es conocida en otras legislaciones como cuentas en participación (así se denominaba también en el Código de Comercio peruano), sociedad tácita, sociedad accidental o sociedad secreta y, aunque tienen características comunes también pueden presentar diferencias importantes.

Ahora bien, de esta definición contenida en nuestra LGS se desprenden las siguientes características: (i) se trata de uno o más negocios o empresas de titularidad del asociante, por lo que es este quien asume los gastos que su explotación genere, (ii) el asociante, a cambio de una contribución (en dinero, bienes o servicios) concede al asociado una participación en los resultados (que pueden ser positivos o negativos) o en las utilidades (solo resultados positivos) del negocio, y (iii) el asociado no participa activamente en el negocio y si lo hace se desnaturalizaría el CAEP, puesto que estaría colaborando en su desarrollo.

Además de las características señaladas, el artículo 441° de la LGS señala otras que, aunque se desprenden de la definición, nos parecen determinantes para efectos de este trabajo, pues nos permitirán entender la diferencia en el tratamiento tributario de un consorcio y un CAEP:

En primer lugar, al tratarse de negocios o empresas del asociante, este actúa en nombre propio y le corresponde, en forma única y exclusiva, la gestión del negocio o empresa. Esto es, es el partícipe activo del CAEP, es quien asume la dirección y ejecución del negocio desarrollando las operaciones objeto de la participación. En efecto, el asociado no puede intervenir en la administración o gestión del negocio, su posición en el CAEP es la de un sujeto inactivo u oculto, aunque ello no significa que no pueda involucrarse en virtud de alguna otra relación, como cuando actúa en virtud de un contrato laboral.

En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, no existe relación jurídica entre los terceros y los asociados. Esto se debe a que los asociados se hallan ocultos en el negocio sin intervenir en su desarrollo o su gestión. En efecto, debido a que el negocio es de titularidad del asociante, es este quien se relaciona con terceros en términos contractuales e incluso extracontractuales, siendo sujeto de derechos y obligaciones frente a estos. En ese sentido, en la LGS se establece que los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni estos ante aquellos.

Como vemos, en el CAEP existen dos partes, el asociante, quien lleva a cabo el desarrollo y la gestión del negocio y asume responsabilidad frente a terceros, es decir, es el empresario o titular del negocio; y, el asociado, quien contribuye en dinero, bienes o servicios al negocio del asociante solo a cambio de participar en las utilidades o en los resultados (utilidades o pérdidas) del negocio, sin intervenir o colaborar en este.

Nótese que el CAEP no causa ninguna modificación en la estructura societaria del asociante, pues ni el asociado se convierte en accionista del asociante ni el CAEP se constituye como una persona jurídica que llevará como socios a ambos sujetos. Más bien, los efectos y funciones de un CAEP se ubican a nivel de su actividad empresarial, como cualquiera de los tantos contratos que un empresario pueda celebrar en la conducción de sus negocios. Además, se desprende de nuestra legislación que no corresponde que el asociante realice algún aporte, quedando como su obligación la de encargarse de la gestión y desarrollo de la empresa, acatando la orientación pactada en el CAEP. Asimismo, con relación al asociado, no es este quien desarrolla el negocio ni asume responsabilidad frente a terceros, sino que participa como un aportante al negocio del asociante.

En cuanto a la contribución, esta puede ser sobre bienes o servicios, o ambos de manera combinada. Los bienes objeto de la contribución pueden ser bienes muebles, esto es, corporales o intangibles, así como bienes inmuebles. Ahora bien, cuando la contribución consista en bienes corporales distintos a las existencias, materias primas y similares, el asociado podría aportarlos en uso, usufructo, o en propiedad. Igualmente, el asociado puede contribuir al CAEP con servicios que pueden versar sobre prestaciones de hacer o no hacer a favor del asociante, excluyendo -evidentemente- la gestión del negocio. En todos los casos, la contribución tiene por finalidad coadyuvar o colaborar en la obtención de utilidades en el negocio del asociante.

Por otro lado, tenemos a los contratos de consorcio, distintos a los CAEP, pues en aquellos dos o más personas se asocian y participan activa y directamente en un determinado negocio para obtener un beneficio económico y, a pesar de ese mayor acercamiento colaborativo cada una de las partes contratantes mantiene su autonomía propia. Además, cada consorciado es sujeto derechos y obligaciones frente a terceros, y asumen responsabilidades a título particular.

Esta diferencia entre estos tipos de contratos fue la razón por la cual, a partir de 1999, el legislador les dio un tratamiento tributario distinto en el IR a los CAEP y a los contratos de consorcio y, en general a los contratos de colaboración empresarial.

En efecto, con relación al IR, hasta el año 1998, se reguló un régimen de atribución de rentas a las partes integrantes o contratantes de un CAEP, es decir, el asociante y el

asociado eran los contribuyentes del IR en función a lo dispuesto en el contrato. Este mismo tratamiento regía para los consorcios, joint ventures y demás contratos de colaboración empresarial. Es decir, cada parte contratante tributaba en función a su participación en las utilidades establecida en el contrato asociativo.

Posteriormente, a partir del año 1999, con la modificación introducida por la Ley N° 27034, las normas del IR dejaron de hacer mención expresa al tratamiento de los CAEP; no obstante, el régimen de atribución de rentas se mantuvo, pero solo para los consorcios, joint ventures y demás contratos de colaboración empresarial que no llevaran contabilidad independiente. Por su parte, para los contratos que sí llevaran contabilidad independiente se dispuso que serían considerados como personas jurídicas para efectos del IR y, por lo tanto, como contribuyentes del impuesto. En este último caso, el consorcio mismo tributaría de manera independiente, cumpliendo además con todas las obligaciones formales con las que actúa cualquier otra persona jurídica.

Ahora bien, como mencionamos, las normas del IR dejaron de hacer referencia alguna a los CAEP, sin embargo, debemos señalar que el hecho de que la LIR ya no mencione a los CAEP no significa que desde 1999 y hasta la actualidad exista un vacío legal sobre su tratamiento tributario que deba ser resuelto con otras normas. Al contrario, como veremos más adelante, su tratamiento resulta de lo previsto en las normas generales de la propia LIR y su Reglamento.

También es preciso mencionar que la eliminación del régimen de atribución de rentas al asociante y al asociado del CAEP vino acompañado de la eliminación de la obligación de este contrato de llevar contabilidad independiente a partir del ejercicio 1999. Es decir, hasta 1998 existía la obligación de los CAEP de llevar contabilidad independiente, como una forma de control para la Administración Tributaria, sin embargo, a partir de 1999 dicha obligación también se eliminó.

En este contexto, a fines de dicho año se publicó el Decreto Supremo N° 194-99-EF (en adelante, D. S. N° 194-99-EF) que precisó, en la Séptima Disposición Final y Transitoria (DFT), que lo establecido en la citada ley resultaba aplicable en el ejercicio 1999 incluso para aquellos CAEP existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma. Se trataba de una precisión importante debido a que, hasta la publicación del referido decreto en 1999, muchos CAEP continuaban llevando contabilidad independiente.

Asimismo, en marzo del año 2000, por Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT (en adelante, R. de S. N° 42-2000/SUNAT) se reguló, en general, un régimen transitorio aplicable a los CAEP que, durante el transcurso del año 1999, habían llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. Y en particular, se señaló que *“el asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda”*.

A partir de estas disposiciones, en especial, de esta última resolución, se generaron dudas sobre el tratamiento de la participación del asociado en el IR, iniciándose una discusión, principalmente, sobre los siguientes puntos:

1. ¿Está gravada con el IR la participación del asociado o no?
2. De considerarse renta gravada, ¿a qué categoría pertenecería? ¿Calificaría como renta de segunda o tercera categoría?
3. ¿La participación del asociado constituye gasto deducible para el asociante que lo distribuye? De serlo, ¿se requiere de un comprobante de pago emitido por el asociado para sustentarlo?
4. ¿La R. de S. N° 42-2000/SUNAT constituye una disposición transitoria aplicable solo al ejercicio 1999 o regula el tratamiento aplicable actual?

Al respecto, la doctrina, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el TF han tenido distintas posturas en las que se discuten de algún modo estas interrogantes y que desarrollaremos más adelante. Pero antes de entrar a ello, también vale la pena mencionar que se han discutido otros temas relacionados, como los siguientes:

1. ¿El CAEP es un contrato oneroso?
2. De ser oneroso, ¿es un contrato de prestaciones recíprocas o de prestaciones autónomas?
3. ¿Qué implicancias tiene en el Impuesto General a las Ventas (IGV), e incluso en el IR, tomar una u otra postura?

Ahora bien, en la Resolución N° 2398-11-2021 de observancia obligatoria (en adelante, “la Resolución”), que es materia de análisis en el presente Informe, se discute si la

participación que recibe el contribuyente en calidad de asociado constituye o no ingreso gravado con el IR.

La conclusión a la que llega el TF pretende poner fin a la discusión mencionada en el primer grupo de las preguntas que hemos planteado líneas arriba. Dicho criterio -con el que discrepamos- es el siguiente:

“La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el Impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera:

- 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta.*
- 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría”.*

De ello se desprende que, siendo un dividendo, la participación que recibe el asociado no resulta gasto deducible para el asociante, al no cumplir con el principio de Causalidad, es decir, al no ser un gasto necesario para la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente.

3. HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA LA CONTROVERSID

De la Resolución se verifica que el 1 de enero de 2000, el contribuyente (asociado) y una empresa X (asociante) celebraron un CAEP, con el objeto de suministrar energía eléctrica a las empresas concesionarias de distribución del departamento de Amazonas y la provincia de Jaén en el departamento de Cajamarca, utilizando la infraestructura eléctrica que el asociado aportó.

El 11 de noviembre de 2013, la SUNAT inició al contribuyente un procedimiento de fiscalización parcial, respecto del IR del ejercicio 2008, reparando la base imponible debido a que consideró que el contribuyente no reconoció como ingreso gravado el monto recibido como participación. La Administración Tributaria no discute sobre la naturaleza

del CAEP, por lo que acepta como contribuyente al asociado y le exige reconocer como renta de tercera categoría su participación.

El caso llegó al TF por un recurso de apelación formulado por el contribuyente, considerándose, en esta instancia, que la controversia consistía en determinar si la participación que recibió el contribuyente calificaba o no ingreso gravado con el IR.

Al respecto, la SUNAT consideraba que, en atención a lo establecido en el inciso k) del artículo 14° y el artículo 29° de la LIR y el artículo 6° de la R. de S. N° 42-2000/SUNAT, la participación del asociado debió ser registrada en su totalidad como ingreso gravado con el IR. Aunque no queda claro porqué la SUNAT considera aplicables los citados artículos de la LIR, sí es evidente porqué considera aplicable el artículo 6° de la mencionada resolución.

Por su parte, el contribuyente señalaba que su participación como asociado constituía renta inafecta, pues, en aplicación de la Ley N° 27034 y el D. S. N° 194-99-EF, las ganancias derivadas del referido contrato recaen única y exclusivamente en el asociante; por ende, las rentas que se le distribuyen no están gravadas; de lo contrario, se estaría efectuando una doble imposición. Aunque no se mencione en la Resolución, resulta claro que el contribuyente no se está refiriendo a una doble imposición tributaria, sino a una doble imposición económica, pues no existe identidad de sujetos para afirmar que se trata de lo primero. Asimismo, sostiene que resulta ilegal interpretar que lo dispuesto por la R. de S. N° 42-2000/SUNAT, resulte aplicable a todos los CAEP celebrados hasta la fecha.

El expediente en cuestión se sometió a Sala Plena, pues con relación a la participación del asociado se suscitaron tres interpretaciones:

- Según la primera, la participación del asociado constituye un ingreso gravado con el IR de tercera categoría.
- Conforme a la segunda, la participación del asociado no está gravada con el IR.
- De acuerdo con la tercera, la participación del asociado, para los efectos del IR, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades.

Finalmente, mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2021-3, del 3 de marzo de 2021, el TF adoptó la tercera posición, emitiéndose posteriormente la Resolución que es materia de comentario.

4. PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

Los principales fundamentos y problemas que identificamos en la Resolución están relacionados a tres grandes temas, los cuales son los siguientes:

1. El TF considera que *“lo dispuesto por la R. de S. N° 42-2000/SUNAT constituyó un régimen transitorio aplicable solamente al ejercicio gravable 1999 y a determinados contratos de asociación en participación, estos son, los existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas, durante dicho año, las rentas correspondientes a la asociación en participación”*. (Subrayado agregado).

Comparto esta posición del TF con relación a que lo dispuesto en la citada resolución constituye un régimen transitorio. Sin embargo, es importante mencionar que la SUNAT y un sector de la doctrina consideran que dicha norma es aplicable al ejercicio 1999 y a ejercicios posteriores, específicamente lo establecido en su artículo 6°.

2. Sobre la participación del asociado, el TF señala que, *“en caso que llegase a producirse beneficios derivados del contrato de asociación en participación y que el asociado reciba una participación, es necesario determinar si conforme con la normativa del Impuesto a la Renta esta se encuentra gravada”*. (Subrayado agregado). De este modo, el TF se remite al inciso a) del artículo 1° y al artículo 3° de la LIR, dando a entender que la participación recibida por el asociado se considera renta gravada, conforme a las referidas normas.

Con relación a esta remisión, se observa que el TF no desarrolla ningún argumento para llegar a dicha conclusión, solo señala de manera superficial que la participación del asociado es una renta gravada al amparo de las citadas normas. Debo mencionar que coincido con el TF cuando señala que la participación del asociado debe ser analizada a la luz de las normas que regulan el ámbito de aplicación del IR. De hecho, esta afirmación constituye un gran avance en su jurisprudencia, debido a que en casos anteriores el TF no había llegado a este nivel de análisis. No obstante, considero que el TF debió desarrollar con mayor detalle este punto, pues existen otras posiciones, tanto de un sector de la doctrina como del propio TF, que consideran que la participación del asociado es renta

desgravada, o que es renta gravada, pero por aplicación del artículo 6° de la R. de S. N° 42-2000/SUNAT.

3. Con relación a la participación del asociado como dividendo, el TF se remite al inciso a) del artículo 24°-A de la LIR para llegar a dicha conclusión¹. Sin embargo, también señala que, según una opinión de un sector de la doctrina², los resultados recibidos por el asociado pueden ser calificados como un dividendo porque la participación resulta similar a la del socio de una sociedad mercantil.

Sobre este punto, el primer problema está relacionado a que el TF considera que resulta aplicable el inciso a) del artículo 24° de la LIR pues, en mi opinión, dicha norma no recoge el supuesto de la participación del asociado como dividendo. Más adelante, explicaremos el porqué de nuestra postura. Además, el TF no explica por qué sí resulta aplicable dicha norma, solo se limita a señalar su aplicación. De otro lado, respecto a la cita que hace el TF de una opinión de un sector de la doctrina, considero que ello vulnera lo regulado en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que establece que *“en vía de interpretación no podrá (...) extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”*.

Finalmente, y tal vez como un cuarto punto, debo señalar que, desde el punto de vista del TF, se desprende que, al calificar la participación como dividendo, la distribución de dicha participación no constituye gasto deducible para el asociante, pues no cumple con el principio de Causalidad.

En mi opinión, desde una interpretación literal y teleológica de las normas que regulan el IR y la LGS, la participación del asociado no califica como dividendo, sino como renta de tercera categoría. Además, la distribución de la participación constituye gasto deducible para el asociante, pues cumple con el principio de Causalidad.

¹ **“Artículo 24-A.-** Para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades:

a) Las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la Ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital”.

² El TF cita a CASTILLO BOTETANO, Lourdes. “Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las asociaciones en participación”. EN: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 52, IPDT, 2012, pág. 68.

A continuación, analizaré la Resolución y las tesis que se han venido desarrollando sobre el tratamiento aplicable a los CAEP y fundamentaré mi posición sobre el particular. Cabe señalar que no extenderemos nuestro análisis al tratamiento de los CAEP en el IGV.

5. ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN Y POSICIÓN FUNDAMENTADA

5.1. La R. de S. N° 42-2000/SUNAT como disposición transitoria

Como señalamos, hasta el año 1998, se reguló un régimen de atribución de rentas a las partes integrantes de un CAEP; además, para un mejor control tributario, se establecía que el contrato debía llevar contabilidad independiente, salvo algunas excepciones.

De acuerdo con este régimen de “transparencia fiscal” los CAEP no son contribuyentes del IR y, más bien, las rentas provenientes de dichos contratos son atribuidas a sus partes contratantes -el asociante y el asociado-, tributando cada uno en función a lo establecido en el contrato.

Desde el 1 de enero de 1999, con la modificación introducida por la Ley N° 27034, se elimina de la LIR toda mención a los CAEP, incluyendo la obligación de estos de llevar contabilidad independiente.

En efecto, con esta modificación se excluyen a los CAEP de las entidades comprendidas en el último párrafo del artículo 14° de la LIR, manteniéndose el régimen de “transparencia fiscal” para la comunidad de bienes, *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente. Además, el inciso k) del artículo 14° de la LIR incorporado por la mencionada ley solo consideró a los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente como personas jurídicas para efectos del IR y no a los CAEP.

Ahora bien, en el año 1999, algunos CAEP continuaban llevando contabilidad independiente y atribuyendo rentas a sus partes contratantes (asociante y asociado), a pesar de que este tratamiento ya no resultaba aplicable debido a que la modificación ya se encontraba vigente.

Por esta razón, la Séptima DFT del D. S. N° 194-99-EF precisó que, tratándose de los CAEP que hubieran llevado contabilidad independiente de la de sus partes contratantes y

atribuido los correspondientes ingresos, durante el ejercicio 1999, a las personas naturales o jurídicas que las integran o sean partes contratantes, para efecto de los pagos a cuenta, se deberá presentar las declaraciones rectificatorias y efectuar el pago respectivo hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Anual de ese ejercicio. Además, el decreto estableció que la SUNAT dictaría las normas complementarias para la aplicación de lo indicado en la citada disposición.

En este contexto, la SUNAT aprobó la R. de S. N° 42-2000/SUNAT, publicada el 21 de marzo de 2000, que aprobó normas sobre la baja del RUC de los CAEP (artículo 3°), la declaración jurada anual del ejercicio 1999 que debía presentar el asociante (artículo 4°), la deducción de los pagos a cuenta del ejercicio 1999 por parte del asociado (artículo 5°), y finalmente, se estableció que el asociado debía declarar la participación como renta de tercera categoría del IR y el asociante debía deducirla como gasto o costo, según corresponda (artículo 6°).

Como podemos observar, el objetivo de la Séptima DFT del D. S. N° 194-99-EF era regular el régimen aplicable a los CAEP que hubieran llevado contabilidad independiente de la de sus partes contratantes y atribuido rentas a estos durante el ejercicio 1999. Es esta norma reglamentaria la que otorga a la SUNAT la facultad de regular las normas correspondientes para su aplicación.

En ese sentido, y teniendo en cuenta lo establecido en la R. de S. N° 42-2000/SUNAT y sus considerandos, se puede concluir que la finalidad de la resolución era desarrollar lo dispuesto en citada Séptima DFT para el ejercicio 1999. Siendo ello así, una interpretación que otorgue carácter permanente a dicha resolución sería antirreglamentaria, ilegal y, por tanto, inconstitucional.

En este punto, considero importante mencionar que tanto la SUNAT como un sector de la doctrina estiman que la R. de S. N° 42-2000/SUNAT es aplicable al ejercicio 1999 y a ejercicios posteriores; en específico, se refieren a lo regulado en el referido artículo 6° de dicha resolución. Empero, de la Resolución y otros casos resueltos por el TF, se observa que la SUNAT no explica por qué considera que la regla resulta aplicable a dichos ejercicios.

Al respecto, Jorge Picón Gonzales indica que la SUNAT toma dicha posición en el entendido que se está ante una “contraprestación” por la contribución hecha por el asociado³. Descarto esta posición, pues considero que el CAEP no es un contrato contraprestativo. Como señala César Dávila Alvarado, el CAEP “*no calificaría como un contrato de prestaciones recíprocas, sino como un contrato de prestaciones autónomas o asociativo*”⁴. Este tema será ampliado en el siguiente punto.

Otra explicación sobre la actual aplicación del artículo 6° de la resolución de superintendencia la da José Talledo Vences, quien ha indicado que “*la regla recogida en la citada norma no es una disposición transitoria o especial aplicable exclusivamente al ejercicio 1999; sino que se trata de una regla que resulta de lo previsto en las normas generales de la LIR*”⁵. Un problema con esta lectura de la norma es que se le daría un carácter permanente al citado artículo y, al mismo tiempo, un carácter transitorio a las demás normas de la misma resolución.

Al respecto, como mencioné líneas arriba, la R. de S. N° 42-2000/SUNAT establece un régimen transitorio que tiene por finalidad desarrollar lo dispuesto en la Séptima DFT del D. S. N° 194-99-EF para el ejercicio 1999. Ello no solo se desprende de la facultad otorgada por el decreto a la SUNAT y de los considerandos de la resolución de superintendencia, sino del propio articulado de dicha resolución que regula el tratamiento aplicable del ejercicio 1999.

En efecto, el artículo 6° tiene sentido si consideramos lo regulado en los artículos 4° y 5° de la citada resolución, los cuales establecen expresamente que se dictan para el ejercicio 1999 y en cumplimiento de lo establecido en la Séptima DFT del D. S. N° 194-99-EF en el caso del artículo 4°. Es decir, el asociante tributa por la totalidad de las rentas considerando los ingresos y gastos correspondientes al CAEP (artículo 4°), y el asociado tributa por su participación como renta de tercera categoría (artículo 6°) deduciendo los adelantos por pagos a cuenta por los ingresos que le fueron atribuidos (artículo 5°).

³ PICÓN GONZALES, Jorge. “Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la legislación peruana”. EN: *Themis*, Revista de Estudiantes de la Facultad de Derecho de la PUCP, N° 41, pág. 109.

⁴ DÁVILA ALVARADO, César. “Contratos de Asociación en Participación. Controversia tributaria en torno a la distribución de resultados”. EN: Revista *Análisis Tributario* N° 378, julio 2019, AELE, pág. 23.

⁵ “*La reconsideración del tratamiento tributario de los contratos de Asociación en Participación a la luz de la RTF N° 2398-11-2021*”, Conversatorio organizado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT, del 2 de junio de 2021.

Aunque sobre esto último, lo correcto hubiera sido considerar dichos pagos a cuenta realizados por el asociado como pagos indebidos, no es un tema que vayamos a desarrollar.

En ese sentido, no podemos concluir que la regla del artículo 6° no sea una disposición transitoria, y que sea una norma permanente que se desprende de las normas generales del IR y que deba leerse de manera independiente a los demás artículos.

No obstante lo señalado anteriormente, como veremos en los siguientes puntos, considero que lo regulado en el artículo 6° coincide con el tratamiento que actualmente se le debe dar a la participación del asociado y con la correspondiente deducción del gasto por parte del asociante. Sin embargo, a diferencia del criterio de la SUNAT, el sustento de esta conclusión no se encontraría en una lectura independiente y permanente del referido artículo 6°, sino en la propia LIR y su reglamento.

5.2. La participación del asociado como renta gravada

Sin duda, la participación en los resultados del negocio es un elemento esencial de CAEP. Dicha participación, a la que está obligada en asociante en su calidad de ejecutor de las operaciones, se verifica en la repartición de utilidades y/o pérdidas. Tal vez esta sea la razón por la cual el TF lleva su análisis hacia la figura de la distribución de dividendos.

Sin embargo, antes de entrar a dicho análisis resulta necesario determinar si la participación se encuentra o no gravada con el IR. En la Resolución, el TF introduce un examen novedoso para dicha verificación, señalando que para ello se debe recurrir a las normas del IR. Concretamente, el TF señala que:

“ (...) no puede perderse de vista que, en la realidad fáctica y jurídica, el asociado ha recibido una renta (su participación) derivada de la ejecución de un contrato de asociación en participación, por lo que independientemente de lo señalado en la exposición de motivos [de la Ley N° 27034], dicha participación debe ser analizada a la luz de las normas que regulan el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta y, de ser el caso, determinar si la norma ha inafectado o exonerado a dicha renta(...)”. (Subrayado agregado).

De lo señalado en este párrafo, se observa una idea importante que el TF considera: para verificar el gravamen del IR de la participación del asociado, el análisis debe partir de las normas que regulan el ámbito de aplicación dicho impuesto y no la R. de S. N° 42-2000/SUNAT. En concreto, el TF considera aplicables el inciso a) del artículo 1° y el artículo 3° de la LIR; el problema, sin embargo, es que el TF no hace ningún desarrollo sobre cómo es que estas normas resultan aplicables.

Ahora bien, como veremos a continuación, en casos resueltos anteriormente por el TF, este ente resolutor había tenido posiciones distintas a la señalada en la Resolución que estamos analizando, pero en ninguna de ellas había considerado aplicables las citadas normas.

Así tenemos que, en la RTF N° 732-5-2002, en la que se resuelve un caso sobre la determinación del IR del ejercicio 1999, el TF concluyó que tanto el asociante como el asociado están obligados a tributar, y el asociante deduce como gasto la participación distribuida al asociado. Ello, en aplicación del artículo 6° de la R. de S. N° 42-2000/SUNAT. En este caso, el TF no hace alusión a las normas del IR para explicar por qué la participación constituye renta gravada. Como vimos en el punto anterior, este argumento debe descartarse y más bien, el TF debió basarse en las normas del IR para resolver el caso.

Cabe señalar que, a partir de este criterio, hay quienes sostuvieron que ese tratamiento era el que correspondía a los CAEP: ambas partes tributan (al asociante por las ganancias que genera el contrato y el asociado por su participación) y el asociante deduce el gasto por la participación otorgada. De hecho, como mencionamos, este ha sido el criterio de la SUNAT durante todos estos años. Aunque en algunos casos se ha llegado al extremo de considerar que ambas partes deben tributar, pero no se permite que el asociante deduzca el gasto por la participación otorgada; de lo cual resulta una doble imposición económica. En otros casos, se ha llegado al absurdo de señalar que cada parte contratante tributa de acuerdo a su participación en el contrato (como un régimen de atribución de rentas), pero se permite que el asociante deduzca como gasto la participación otorgada al asociado,

Ahora bien, un criterio distinto se desarrolla en la RTF N° 3199-3-2005, en la que se resuelve un caso sobre la determinación del IR del ejercicio 2004. En este caso, el TF señaló que las normas modificatorias dejaron sin efecto el régimen de transparencia fiscal

regulado en la norma anterior, “correspondiendo únicamente al asociante la determinación y pago de dicho impuesto (...)”⁶. El TF consideró que, si se trataba de un CAEP, el asociante estaba obligado al pago del IR por el total de las utilidades y el asociado estaba impedido de incluir dichas utilidades y deducir gastos correspondientes a dichos contratos.

Como podemos observar, el TF concluye que, por un lado, corresponde únicamente al asociante tributar por sus rentas de tercera categoría y que, por su parte, el asociado está impedido de reconocer como gravadas las utilidades recibidas y, por lo tanto, de deducir gastos que correspondan al contrato al no ser necesarios para la generación de renta gravada. De este modo, el TF se aproxima a la posición según la cual la participación es renta desgravada para el asociado. Sin embargo, nuevamente el TF no hace referencia a las normas del IR para resolver el caso, solo llega a esta conclusión considerando que las normas modificatorias (Ley N° 27034 y D. S. N° 194-99-EF) dejaron sin efecto el régimen de atribución de rentas.

Esta posición del TF fue mejor desarrollada en las RTF N° 637-2-2017 y N° 3945-2-2018, aunque aún sin señalar las normas del IR que resultaban aplicables. En estos casos, el TF se limita a afirmar que, tomando en cuenta las normas del IR, que el asociante es el titular exclusivo del negocio y que el asociado se limita a entregar una contribución a cambio del derecho a participar en los resultados, de obtenerse utilidades el asociante será el único obligado a pagar el IR de tercera categoría por la totalidad de las rentas y el asociado no deberá considerar gravada nuevamente la suma recibida como participación.

Este criterio, que es la posición del contribuyente en el caso materia de análisis, también es compartido por un sector de la doctrina: el asociante es el único contribuyente del IR sobre la totalidad de las rentas generadas, no pudiendo deducir como costo o gasto la suma entregada al asociado por concepto de participación; mientras que este recibe una renta desgravada.

⁶ También puede observarse criterios similares en las RTF N° 18351-4-2013 y N° 5366-4-2014, en las que se resuelve si correspondía al asociado deducir el crédito fiscal por la adquisición de bienes o servicios aportados al contrato de asociación en participación. En estos casos, el TF señaló que al percibir el asociado renta desgravada, no podía deducir los gastos en los que incurrió respecto de bienes y servicios aportados al contrato.

Según Pedro Velásquez López Raygada, “*tomando en consideración que el asociante es el titular y exclusivo gestor del negocio o empresa objeto del contrato, este se constituye en el contribuyente del Impuesto a la Renta de tercera categoría por la totalidad de las rentas gravadas que se obtuvieran (...). El asociado, por su parte, considerará como renta no gravada su participación*”⁷. Por su parte, Indira Navarro Palacios afirma que la Ley N° 27034 y el D. S. N° 194-99-EF “*nos harían suponer que el asociante es el único obligado a la determinación y pago del Impuesto a la Renta y, por consiguiente, que el asociado percibiría renta desgravada*”⁸.

Considero errada esta interpretación, pues solo se llega a ella considerando (i) la definición y las características de los CAEP reguladas en la LGS, específicamente, el artículo 441° que señala que el asociante es el titular y exclusivo gestor del negocio o empresa y, (ii) lo señalado en la exposición de motivos de la Ley N° 27034, en la que se concluye que, en base a dicho artículo, “*carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación a llevar contabilidad independiente*”.

Sobre el primer punto, debo afirmar que para determinar si un ingreso o ganancia se encuentra gravado con el IR, debemos recurrir a las normas que regulan dicho impuesto y no a otras normas, como la LGS. En este caso, al recurrir solo a la LGS se estaría vulnerando el principio de Reserva de Ley y la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario al aplicar una norma distinta a la tributaria (la LGS) a un supuesto previsto en una norma tributaria (la LIR).

Sobre el segundo punto, considero que existe una lectura errada de la mencionada exposición de motivo. En efecto, aunque la conclusión señalada en esta es correcta, dicha afirmación no se refiere a que el asociado obtenga renta desgravada como se ha pretendido sostener, sino más bien a que, dadas las características de los CAEP, no corresponde la aplicación de un régimen de atribución de rentas como se regulaba anteriormente. En efecto, como ya hemos visto líneas arriba, los CAEP son distintos a los consorcios pues, mientras en aquellos el único titular y gestor del negocio es el asociante, en los últimos, las partes contratantes se asocian para participar activamente en el negocio.

⁷ VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA, Pedro. “Algunas consideraciones en torno al tratamiento tributario de la asociación en participación”. En: *RAE Jurisprudencia*, junio 2009, pág. 210.

⁸ NAVARRO PALACIOS, Indira. “Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio”. EN: *Revista Peruana de Derecho de la Empresa*, N° 54, 2001, pág. 98.

En ese sentido, el régimen de atribución de rentas solo guarda lógica en el caso de los consorcios y contratos similares (*joint ventures* y demás contratos de colaboración empresarial), pero no así en los CAEP. Esto es lo que entendemos que quiso decir la citada exposición de motivos y no que el asociado obtenga renta desgravada.

Como vemos, en los casos mencionados, ni el TF ni la doctrina explican por qué según las normas del IR la participación del asociado constituye renta desgravada. Es a partir de la Resolución bajo análisis que el TF se refiere específicamente a dos artículos específicos para resolver la controversia sobre si la participación del asociado se encuentra o no gravada con el IR: el inciso a) del artículo 1° de la LIR, que establece que, “*el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos*”, y el artículo 3° del mismo cuerpo legal que prevé que, “*en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros(...)*”. Sin embargo, el TF solo menciona las citadas normas, mas no analiza cómo se aplican al caso.

Es claro que, considerando el principio de Reserva de Ley, la SUNAT, el TF y, en general, el intérprete, siempre debieron recurrir a las normas del IR para resolver esta controversia. En ese sentido, coincido con la aplicación de ambas disposiciones, pues, primero, al amparo del inciso a) del artículo 1° de la LIR, la participación del asociado cumple con los requisitos para ser considerada como renta gravada. En efecto, en el marco de un CAEP, el asociado obtiene utilidades (renta producto), a cambio de una contribución (fuente durable) que constituye el capital puesto en explotación. Además, sobre la forma de distribución de utilidades (ingresos periódicos), ello está abierto a la voluntad de las partes.

De otro lado, la participación del asociado también cumple los requisitos regulados en el segundo párrafo del artículo 3° de la LIR y el inciso g) del artículo 1° de su Reglamento, para ser considerada renta gravada. Recordemos que la norma “reglamentaria” establece que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros “*se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones (...)*”. Además, “*el término empresa comprende a toda*

persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial”.

Como se observa, las normas citadas en el párrafo anterior se aplican a las “empresas” y, tratándose de sujetos domiciliados, estas comprenden a las personas (naturales o jurídicas) o entidades que perciban rentas de “tercera categoría”. Al respecto, en los puntos 5.3 y 5.4 veremos que la participación del asociado no califica como dividendos, sino como renta de tercera categoría al amparo del inciso g) del artículo 28° de la LIR, que considera como tal a *“cualquier otra renta no incluida en las demás categorías”*. En ese sentido, el asociado es considerado como “empresa”, pues es un sujeto que percibe rentas de tercera categoría, por lo que constituye renta gravada para aquel cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros⁹.

Efectivamente, el ingreso (la participación) obtenido por la “empresa”, el asociado, deriva de una operación con un tercero, el asociante; dicha operación es el CAEP, en el que ambas partes actúan en igualdad de condiciones y acuerdan el nacimiento de obligaciones.

Similar idea se desarrolla en el Informe de Sala Plena N° 2021-3 cuando se explica la postura según la cual la participación constituye renta gravada de tercera categoría, señalándose que *“(d)icha participación del asociado es un ingreso proveniente de una operación con terceros (con el asociante), esto es, por la celebración de un contrato, por lo que tributará en su calidad de contribuyente del impuesto (teoría del flujo de riqueza), debiéndose gravar conforme con el régimen en el que se encuentre el asociado”*¹⁰.

Finalmente, no puedo dejar de mencionar la tesis que refiere que la participación del asociado constituye renta gravada porque se considera una “contraprestación” pagada por

⁹ Debo mencionar que, desde la posición que tiene el TF en la Resolución, es ilógico que se aplique como “regla general” el segundo párrafo del artículo 3° de la LIR para efectos de considerar la participación como renta gravada, pues, como hemos visto, esta norma aplica a las empresas y, en el caso de sujetos domiciliados solo califican como tales las que generen rentas de tercera categoría. En efecto, si para el TF la participación califica como dividendo, cuando el asociado es una persona natural sin negocio no resulta de aplicación párrafo en cuestión, pues este no genera renta de tercera categoría y, por lo tanto, no califica como empresa.

¹⁰ Cabe mencionar que en dicho acuerdo también se señala que la participación del asociado constituye “renta empresarial” pues, aunque el asociante es quien ejecuta exclusivamente el negocio, existe un interés común de las partes contratantes en participar en dicho negocio, por lo que debe considerarse que el asociado realiza actividad empresarial por intermedio del asociante, es decir, indirectamente, generando una renta empresarial de tercera categoría. No comparto esta afirmación, pues, en mi opinión, la participación del asociado califica como una renta del capital y no una renta empresarial. Recordemos, además, que el asociado no realiza ninguna actividad relacionada al CAEP y es el asociante el titular del negocio o empresa, obteniendo el primero un producto cuando el resultado es una utilidad.

el asociante al asociado, quien por su parte realizó a cambio una prestación - la contribución.

Esta sería la postura adoptada por la Corte Suprema en la sentencia de Casación N° 10814-2016-Lima, en la cual señala que cuando el asociado entregue un bien al asociante para aprovecharlo en su negocio, se encuentra obligado a emitir un comprobante de pago a cambio de la contraprestación pactada (la participación).

En mi opinión, el CAEP no es un contrato de prestaciones recíprocas, sino uno de prestaciones autónomas o asociativo. Ambos son dos tipos de contratos onerosos; sin embargo, como señala César Dávila Alvarado, citando a Álvaro Zegarra Mullanovich, *“en los primeros, las prestaciones a cargo de cada una de las partes son la retribución recíproca que cada una de las demás recibe por sus propios sacrificios patrimoniales (por ejemplo, el arrendamiento o el contrato de transporte). Por esa razón, un defecto en cualquiera de las prestaciones necesariamente implica una disfunción de todo el contrato. En los de prestaciones autónomas, en cambio, las prestaciones de todas las partes se dirigen a la consecución de un fin o interés común a todas ellas, siendo su participación en este lo que compensa a cada una su propio sacrificio patrimonial (como en la sociedad o el consorcio)”*¹¹.

En efecto, en el caso de los contratos asociativos, la onerosidad proviene de la actuación conjunta del contrato, ya que cada una de las partes del contrato realiza un sacrificio, un aporte, una prestación que está orientada a lograr una finalidad común, que es la de realizar un determinado negocio, respeto del cual reciben un derecho a participar en sus resultados o utilidades, lo cual representa una ventaja equivalente para ellos¹². Estas características se presentan en un CAEP, pues tanto el asociante como el asociado realizan un sacrificio (contribución por parte del asociado, y realización y gestión del negocio por parte del asociante) para una finalidad común (la obtención de utilidades para repartirlas entre ellos).

¹¹ DÁVILA ALVARADO, César. “Contratos de Asociación en Participación. Controversia tributaria en torno a la distribución de resultados”, *op. cit.*, pág. 23.

¹² FORNO FLOREZ, Hugo y ESCOBAR ROZAS, Freddy. Material de clases del curso de Contratos – PUCP, págs. 23 y 24. Este mismo criterio es sostenido por Renato Sconamiglio, quien considera que la onerosidad, entendida como el sometimiento a un sacrificio para conseguir una ventaja, equivalente en sentido subjetivo, no solo se presenta en los contratos con prestaciones contrapuestas sino también en los de prestaciones paralelas, como son los contratos de asociación. EN: Teoría General del Contrato. Vol IV, Ed. Francesco Vallardi, Milán, 1961, pág. 292-293

A diferencia de los contratos asociativos, en los contratos de prestaciones recíprocas cada parte se obliga a ejecutar una prestación en favor de la otra (prestación – contraprestación). Esta característica no se presenta en los CAEP, pues la participación no es una contraprestación a favor del asociado. Lo que este obtiene en virtud del CAEP es un derecho abstracto a percibir utilidades, que solo se materializará si el negocio arroja utilidades, solo así el asociante estará obligado a otorgar la participación que le corresponde al asociado.

Por estas razones considero que la tesis descrita en la Casación debe ser descartada pues, aunque el CAEP sea un contrato oneroso, el asociado no recibe un contravalor a su contribución, es decir, la utilidad -de existir- no constituye una retribución de su contribución¹³. Se trata de un contrato en el que las prestaciones de las partes (desarrollo del negocio por parte del asociante y contribución del asociado) se dirigen a la consecución de un fin o interés común (obtener utilidades económicas), siendo la participación lo que compensa a cada parte su propio sacrificio patrimonial.

5.3. La participación no califica como dividendo

Ya hemos mencionado que el elemento esencial de los CAEP es la participación en los resultados del negocio. Aunque es evidente que ambas partes del contrato se benefician de las utilidades del negocio, pues es este el objeto último del contrato, en el presente Informe solo estudiamos la participación del asociado en las utilidades, aunque sepamos que este también puede participar en las pérdidas del negocio.

Por otro lado, también debemos tener presente que la LGS permite que terceros participen en las utilidades sin que participen en las pérdidas, o que participen en las utilidades o en las pérdidas sin que exista una determinada contribución (artículo 444° de la LGS). Aunque estas situaciones tampoco son materia de análisis en el presente Informe, es importante mencionar que estos casos especiales tampoco fueron considerados en la Resolución. Incluso nos atreveríamos a afirmar que en el marco de estas “participaciones”, la conclusión del TF no hubiera sido la misma, pues la conclusión del ente resolutor se basa en la posición del “asociado” que recibe su participación.

¹³ Como veremos más adelante, una tesis similar es recogida en el Dec. Leg. N° 1541, que consideraría a la asociación en participación como un contrato de prestaciones recíprocas en el que se considera como prestación a la contribución y como contraprestación al derecho expectatio a percibir utilidades.

En efecto, para el TF resulta aplicable a la participación del asociado, el inciso a) del artículo 24°-A de la LIR que prevé que para los efectos del IR se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a *“las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la citada ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital”*. (Subrayado agregado).

A esta misma conclusión no hubiera podido llegar el TF si consideramos que es un tercero (no asociado) quien participa de las utilidades del negocio.

Ahora bien, volviendo al análisis de la Resolución, tenemos que para el TF la participación del asociado califica como dividendo; sin embargo, dicha entidad no analiza los alcances del inciso a) del artículo 24°-A de la LIR ni explica por qué la participación del asociado encaja en dicha disposición; más bien, parece llegar a dicha conclusión por analogía, al señalar que la entrega de la participación del asociado se asemeja a la distribución de utilidades que las sociedades mercantiles entregan a sus socios.

En efecto, el TF cita a Castillo Botetano, quien ha señalado que *“los resultados atribuidos al asociado pueden ser calificados como un dividendo ya que la retribución percibida resulta similar al del socio de una sociedad, pues en ambos casos hay un derecho abstracto a la utilidad que puede generar la empresa y una obligación, que también es abstracta, de asumir las pérdidas hasta el valor del aporte o contribución”*.

Esta interpretación por parte del TF vulnera el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario en el que se establece que *“en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”*.

En efecto, si para TF el inciso a) del artículo 24°-A de la LIR aplica a las utilidades que las sociedades mercantiles distribuyen entre sus socios y, por similitud, a las utilidades atribuidas al asociado en un CAEP, esta última inclusión resulta de extender una norma tributaria a una persona distinta a la señalada en la citada norma, vulnerándose la citada Norma VIII.

Además, el TF no ha tomado en cuenta que las características de un CAEP son distintas a las de una sociedad mercantil y que un asociado no se comporta como el socio de una sociedad mercantil, lo que nos lleva a la conclusión de que no se trata de supuestos similares.

Es cierto que no podemos negar las semejanzas que existen entre una sociedad y un CAEP. Una de ellas es la “finalidad común” que, en términos generales, persiguen la participación y la sociedad, pues en ambos casos estamos en presencia de formas de asociación con el propósito de colaborar para el logro de una finalidad común. Otra semejanza se presenta en las “aportaciones”, aunque en los CAEP se les denomina contribuciones y solo los asociados son quienes las otorgan a favor del negocio¹⁴. Finalmente, tenemos la “participación” en los resultados, pues el objeto final en las dos formas de negocios (sociedades y en los CAEP) es la obtención de un beneficio.

Sin embargo, también es cierto que existe una gran diferencia entre una sociedad y un CAEP. Una primera diferencia está referida a la “personería jurídica”, ya que la sociedad se constituye como ente jurídico distinto a los socios, mientras que en el CAEP hay una pura relación contractual entre las partes, careciendo de personería jurídica. Además, la sociedad se forma con un capital social o patrimonio propio, mientras que en los CAEP no se da esa autonomía patrimonial. Otra diferencia la encontramos en la forma en que se configuran ambas instituciones, pues mientras la sociedad se constituye por escritura pública, el CAEP solo debe constar por escrito. Finalmente, tenemos que los socios de una sociedad están involucrados en él como partes integrantes, titulares en conjunto del negocio, mientras que en el CAEP no se presenta ese grado de integración, pues el titular del negocio solo es el asociante.

Esta última diferencia, nos permite afirmar también que, en el caso de las sociedades, los socios toman decisiones sobre la marcha de la empresa a través de sus órganos (por ejemplo, la Junta General de Accionistas en las sociedades anónimas) y goza de derechos políticos y económicos que incluye además la voluntad de distribuir o no los dividendos; mientras que en el CAEP el asociado no tiene dichos derechos ni toma decisiones sobre

¹⁴ Aunque la LGS no señala expresamente que el asociante esté obligado a otorgar una contribución al CAEP, debemos anotar que como gestor del negocio debe estar en la capacidad de realizar todos aquellos actos que necesarios para el desarrollo del negocio y, en este marco, resulta evidente que tenga que utilizar bienes propios y realizar actos para dicho fin. Sin embargo, esto no se da en el marco de una contribución, sino de su calidad de director, gestor y titular del negocio.

la marcha del negocio o empresa. Es un partícipe inactivo del negocio que ve limitados sus derechos a la participación en las utilidades, o incluso en las pérdidas que arroje el negocio (artículo 440° de la LGS), a la rendición de cuentas y a las formas de fiscalización o control que le permitan tener la información para exigirle cuentas al asociante (artículo 441° de la LGS).

Siendo así, esta interpretación del TF debe ser descartada por dos razones: La primera, porque a dicha conclusión se llega a través de una interpretación extensiva de la norma tributaria, prohibida por la citada Norma VIII. La segunda, porque existe una gran diferencia entre el socio de una sociedad mercantil y el asociado en un CAEP que no permitiría que se les dé un tratamiento similar.

En este punto, la pregunta que surge es la siguiente: ¿cómo debe entenderse lo establecido en el inciso a) del artículo 24°-A de la LIR? Veamos cuáles son sus alcances desde nuestra perspectiva.

La parte inicial de la norma señala que se entiende por dividendos a *“las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la citada ley distribuyan...”*. De ello se desprende que la norma no se refiere únicamente a las utilidades que las sociedades mercantiles distribuyen a sus socios, sino que alcanza a otras entidades que, según la LIR, califican como personas jurídicas y que distribuyen utilidades.

La segunda parte de la norma dispone que se trata de utilidades que se *“distribuyan entre sus socios, asociados, titulares o personas que las integran”*, de lo que se desprende que no solo se refiere a la distribución de utilidades entre los socios de las personas jurídicas, sino que tiene un contenido más amplio.

En efecto, como menciona Humberto Medrano Cornejo, *“del enunciado transcrito se desprende la falta de coincidencia entre el concepto de dividendos que recoge la LGS y el asumido en la LIR, ya que, entre otras referencias, se alude a las utilidades que se «distribuyan entre asociados, titulares o personas que las integran»*”. Agrega el autor que, *“desde la perspectiva del Impuesto a la Renta, no solo las sociedades pueden distribuir utilidades, sino que el supuesto alcanza también a otras entidades a las que la*

ley tributaria califica como personas jurídicas, aunque, no lo sean conforme al derecho común”¹⁵.

Ahora bien, dado que la norma se refiere a la distribución de utilidades entre los asociados de una persona jurídica, se podría interpretar -de manera literal-, que la norma comprende la distribución de utilidades que realiza el asociante (persona jurídica) a favor del asociado. Sin embargo, descarto esta interpretación por ser muy simplista, literal y por no considerar la finalidad de la norma.

En efecto, bajo una interpretación literal y teleológica, la norma solo incluye la distribución de utilidades que las personas jurídicas realizan a sus asociados que la conforman, la constituyen o la integran.

En ese punto, debemos recordar que, con relación al régimen de dividendos, Humberto Medrano Cornejo afirma que *“inicialmente el legislador pretendía considerar como personas jurídicas para efectos del IR solo a las sociedades anónimas y gravar la distribución de utilidades que estas realicen a las personas naturales que se encontraban detrás de ellas”*¹⁶. De este modo, si inicialmente la finalidad de la norma era incluir en el inciso a) del artículo 24°-A a las utilidades que las sociedades distribuyan entre sus socios que las habían constituido, posteriormente, al ampliarse el concepto de “personas jurídicas” a otras entidades y contratos, también debe entenderse -de igual modo- que se considera dividendo, las utilidades que dichas personas jurídicas distribuyan entre sujetos que las hayan constituido, que las conforman o que las integran.

La norma, entonces, se refiere a la distribución de utilidades que las personas jurídicas realizan entre sus “socios” y son estos quienes constituyen sociedades mercantiles. Asimismo, se refiere a las “personas que las integran”, como es el caso de las personas naturales o jurídicas que son parte integrante de los *joint venture*, los consorcios y demás

¹⁵ MEDRANO CORNEJO, Humberto. “Nuevo régimen del Impuesto a la Renta sobre dividendos”. EN: *Revista Advocatus* 7, 2002-II, pág. 299.

El autor afirma que la regla del inciso a) del artículo 24°-A de la LIR tiene su explicación en el cambio de enfoque efectuado por el legislador, ya que *“en un momento determinado solo interesaba gravar a las personas naturales que se encontraban detrás de las sociedades, pero posteriormente se produjo un cambio radical de actitud buscando afectar solo a las personas jurídicas para, inmediatamente después, tratar por todos los medios de convertir en «personas jurídicas» a entidades e inclusive contratos que, ciertamente, no dan lugar al nacimiento de aquellas”*.

¹⁶ MEDRANO CORNEJO, Humberto. “Nuevo régimen del Impuesto a la Renta sobre dividendos”, *op. cit.*, págs. 299 y 301.

contratos de colaboración empresarial. En el mismo sentido debe entenderse la referencia a los “asociados” y “titulares”, estos deben conformar, constituir o integrar una persona jurídica que distribuya a su favor utilidades.

Por lo tanto, dicho inciso no resulta aplicable al asociante que distribuye dividendos al asociado, debido a que en los CAEP los asociados no conforman, constituyen ni integran a la persona jurídica que les distribuye utilidades, esto es, al asociante. Evidentemente, también debemos descartar que tanto el asociante como el asociado sean partes integrantes del CAEP y que este distribuya utilidades al asociado por las que deba tributar, pues este régimen no existe en nuestro ordenamiento.

Finalmente, debemos tener en cuenta que, si bien la LIR tiene su propia definición de “dividendos y cualquier otra forma de “distribución de utilidades” en el artículo 24°-A de la misma ley, el inciso a) de este artículo utiliza el término “distribución” para referirse a las utilidades que las personas jurídicas realicen, entre otros, a favor de sus asociados. Este término es distinto al que utiliza la LGS cuando se refiere a la participación del asociado en las utilidades. En efecto, el artículo 440° de la LGS habla de “participación” en las utilidades y el artículo 442° de la misma ley habla de la limitación de “atribuir” participación a otras personas sin el consentimiento del asociado. Siendo así, podemos afirmar que, según la LGS, el asociante no “distribuye” utilidades, sino que las “atribuye” u otorga “participación” en las utilidades al asociado.

En tal sentido, cuando el inciso a) del artículo 24°-A de la LIR se refiere a la “distribución” de utilidades, este término no puede estar haciendo alusión a la atribución o participación en las utilidades del asociado en el CAEP, debido a que, precisamente, la LGS no utiliza el término “distribución” en estos casos, como sí lo hace para la distribución de dividendos que las sociedades anónimas realizan entre sus socios o accionistas.

En este caso, hemos recurrido a la LGS para entender estas diferencias entre los términos de “distribución”, “atribución” y “participación”, debido a que la LIR no las explica ni hace mención alguna al tratamiento de los CAEP.

Cabe señalar que tampoco debemos confundir el término “distribución” con el de “atribución” (de rentas) que utiliza la LIR cuando se refiere a la que realizan a las partes

integrantes de determinadas entidades, como los contratos de colaboración empresarial. Esta atribución de rentas a la que se refieren las normas del IR se presenta cuando la ley imputa renta a un determinado sujeto, como en el caso regulado en el artículo 14° y 29° de la LIR.

Por lo expuesto, considero que la interpretación según la cual la participación en las utilidades que otorga el asociante al asociado no encaja en el inciso a) del artículo 24°-A de la LIR es la más razonable debido a varias razones. En resumen, (i) porque no resulta aplicable por analogía a las sociedades mercantiles, (ii) porque responde a la finalidad de la norma; (iii) porque se desprende de la redacción del mismo inciso; y, (iv) porque el término “distribución” de utilidades a que se refiere el inciso a) es distinto a los términos “participación” y “atribución” de utilidades según las normas de la LGS.

Siendo así, la distribución de utilidades a que se refiere el inciso a) del artículo 24°-A de la LIR solo está referida a la que realizan las personas jurídicas entre los socios, asociados, titulares o personas que las constituyen, conforman o integran, por lo que la norma no alcanza a las utilidades que el asociante atribuye al asociado.

A una conclusión similar se llega en uno de los puntos analizados en el Informe de Sala Plena N° 2021-3, en el que se afirma que “(...) cuando el inciso a) del referido artículo 24°-A menciona a los «socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso», no alude al asociado de una asociación en participación, sino a aquellos que conforman, constituyen o integran una persona jurídica manteniendo una personalidad distinta a quienes tuvieron la voluntad de hacerlo, como por ejemplo, los accionistas de una sociedad anónima, los socios de las demás sociedades reguladas por la LGS, entre otros (...)”.

Cabe señalar que el otro supuesto cercano en el que podría encajar la participación del asociado como dividendo es el regulado en el inciso e) del artículo 24°-A de la LIR, que establece que se entiende como tales a “*las participaciones de utilidades que provengan de partes del fundador, acciones del trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administrados o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora.* (Subrayado agregado). En efecto, podría señalarse que la participación proviene de un título que confiere al asociado el derecho a participar en los resultados de

la sociedad emisora. Sin embargo, descarto la aplicación de este inciso debido a que la norma se refiere a una “sociedad emisora”, término que no encaja con la calidad del “asociante” pues este no emite acciones o participaciones a favor del asociado; por lo que debe entenderse que la norma está pensada para otros casos, como los partes del fundador (según el artículo 72° de la LGS) o para las participaciones de los participacionistas de sociedades colectivas (conforme al artículo 270° de la LGS), casos en los cuales existe una sociedad de emisora.

Habiendo descartado que la participación del asociado encaje en el inciso a) del artículo 24°-A de la LIR, y teniendo en cuenta que no encaja en ninguno de los demás supuestos de dicho artículo, corresponde verificar si dicha participación califica como renta de tercera categoría.

5.4. La participación califica como renta de tercera categoría

Considero que la participación que recibe el asociado califica como renta de tercera categoría. Pero no porque el asociado realice actividad empresarial indirectamente a través del asociante, como se ha pretendido señalar por un sector, sino por aplicación del inciso g) del artículo 28° de la LIR, que establece que son tales “*cualquier otra renta no incluida en las demás categorías*”. En efecto, al no calificar como dividendos ni en las otras categorías de renta, la renta obtenida por dicha participación encaja en la citada disposición.

Sin embargo, antes de concluir, vale la pena analizar si resultan aplicables los incisos a) y/o e) del artículo 28° de la LIR, pues estas se mencionan por el TF tanto en la Resolución materia de análisis como en el Informe de Sala Plena N° 2021-3, como veremos en las siguientes líneas.

En efecto, en la Resolución se citan los incisos a) y e) del artículo 28° de la LIR, aunque no se explica por qué se hace dicha referencia. Incluso, llama la atención que se citen dichas disposiciones teniendo en cuenta que para el TF la participación constituye dividendos, pues siendo así no se entiende la referencia a supuestos que regulan rentas de tercera categoría. Por otro lado, en el Informe de Sala Plena N° 2021-3, cuando se mencionan dichas normas se realiza para analizar la postura según la cual la participación del asociado califica como renta de tercera categoría. Allí se explica que, conforme a las

normas mencionadas, “*los resultados que se conceden al asociado provienen de una actividad empresarial y se observan en los estados financieros que surgen de la contabilidad llevada por el asociante, calificando como rentas de la tercera categoría*”¹⁷. Recordemos que en dicho acuerdo también se indica que el asociado realiza actividad empresarial en forma indirecta por intermedio de la actividad del asociante.

Al respecto, no comparto la postura señalada en el acuerdo, pues según la LGS el asociante es el único titular del negocio, por lo que, las rentas derivadas de cualquiera de las actividades a las que se refiere el inciso a) del artículo 28° de la LIR, son obtenidas por dicho titular y no por el asociado. Debe tomarse en cuenta, además que, conforme al artículo 441° de LGS, el asociante actúa en nombre propio y es el gestor del negocio, en forma única y exclusiva.

El asociado, por su parte, no realiza actividad empresarial alguna, solo le corresponde otorgar una contribución para la realización de un negocio que está a cargo del asociante (artículo 439° de la LGS); tampoco adquiere derechos ni asume obligaciones frente a terceros, ni estos ante aquel (artículo 441° de la LGS). El asociado participa en las utilidades a cambio de una inversión (la contribución) que le sirve al asociante para potenciar su actividad. Por ello, no resulta razonable señalar que el asociado realiza actividad empresarial y obtiene renta de tercera categoría indirectamente por intermedio del asociante.

Ahora bien, descartar la aplicación del inciso a) del artículo 28° de la LIR a la participación del asociado, nos lleva a excluir necesariamente la aplicación del inciso e) del mismo artículo que incluye las rentas que obtengan las personas jurídicas, comprendidas en los incisos a) y b) de dicho artículo.

En tal sentido, la participación del asociado no califica como renta de tercera categoría por aplicación de los incisos a) y e) del artículo 28° de la LIR. Dicha participación solo puede calificar como renta de tercera categoría en aplicación de su inciso g), que establece que es tal “*cualquier otra renta no incluida en las demás categorías*”.

¹⁷ Octavio Salazar Mesías también considera que la participación del asociado califica como renta de tercera categoría según el inciso e) del artículo 28° de la LIR. Puede verse “La problemática tributaria de los contratos de asociación en participación”, *op. cit.*, págs. 34 y 35.

5.5. La distribución de la participación como gasto para el asociante

En cuando a la deducción de la participación del asociado como gasto para el asociante, siguiendo la tesis del TF, al calificar dicha participación como dividendo, el monto entregado por el asociante no constituye gasto deducible para este, pues es un gasto causal en los términos del artículo 37° de la LIR.

En efecto, el propio TF ha señalado anteriormente que *“los dividendos constituyen obligaciones con terceros originadas con posterioridad a la generación y determinación de la renta gravada, y no de operaciones que ocasionan la generación de rentas gravadas o permitan mantener su fuente, como lo prescribe el precitado artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta”*¹⁸. Por lo tanto, su distribución o pago no es un gasto deducible para efectos del IR empresarial.

Otros autores consideran que, aunque la participación no califique como dividendo, su distribución tampoco es gasto deducible para el asociante, pues dicho desembolso tampoco es un gasto causal. Así tenemos que, por ejemplo, Enrique Velásquez López Raygada señala que la participación del asociado es renta desgravada para él, y a su vez, que no existe relación de causalidad entre dicha participación y los ingresos obtenidos en el marco del CAEP¹⁹.

A esta misma conclusión se podría llegar, aunque se considere que la participación constituye renta gravada, pues sencillamente, se podría afirmar que el desembolso realizado por el asociante a favor del asociado no cumpliría con el principio de Causalidad.

En resumen, hay quienes estiman que, aunque la participación del asociado se considere dividendo, renta desgravada o renta gravada, el desembolso que realiza el asociante en favor de aquel no es gasto deducible por no cumplir con el principio de Causalidad, esto es, la distribución de la participación no está relacionada a la generación de ingresos gravados.

¹⁸ Puede verse las RTF N° 17911-1-2012, N° 4224-4-2003 y N° 6619-4-2002.

¹⁹ VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA, Pedro. “Algunas consideraciones en torno al tratamiento tributario de la asociación en participación”, *op. cit.*, pág. 210.

Además, recordemos que la posición sobre la participación como renta desgravada se recoge en las RTF N°s. 637-2-217 y N° 3945-2-2018 mencionadas líneas arriba.

Por otro lado, hay quienes afirman, por distintas razones, que la participación es gasto deducible para el asociante. Veamos.

La primera tesis, que ya he descartado, es aquella que reconoce al CAEP como un contrato de prestaciones recíprocas, es decir, que la contribución califica como una prestación y la participación como una contraprestación y, por lo tanto, como gasto deducible para el asociante. Como vimos, esta es la postura de la Corte Suprema en la sentencia de Casación N° 10814-2016-Lima.

La segunda tesis fue sugerida por un sector de la doctrina y, posteriormente, ha sido mejor desarrollada en el Informe de Sala Plena N° 2021-3 cuando se analizó la postura según la cual la participación califica como renta de tercera categoría. Veamos:

Por un lado, César Dávila Alvarado explica que *“un sector de la doctrina defiende la que denomina la “tesis de ingreso y gasto”, esto es, que la distribución de la participación de una asociación en participación constituye ingreso gravado con el Impuesto a la Renta para el asociado y un correlativo gasto deducible para el asociante”*²⁰.

Al respecto, entiendo que el autor no se puede estar refiriendo a la aplicación del principio contable de correlación entre ingresos y gastos, porque dicho principio no se encuentra regulado en las normas del IR. Además, porque el autor también explica que *“la «tesis de ingreso y gasto» (...) se deriva de la siguiente idea: la distribución de la participación en una asociación en participación para el asociante es solo una erogación más de sus actividades económicas, no una distribución de sus utilidades, y, para el asociado, un ingreso derivado de la asignación de sus recursos al negocio de la asociación en participación”*²¹. (Subrayado agregado).

Por su parte, en el Informe de Sala Plena N° 2021-3 se desarrolla mejor esta tesis cuando se analiza la postura según la cual la participación constituye renta de tercera categoría. Así, se menciona que *“la parte del resultado que corresponde al asociado constituye un ingreso para este y un gasto para el asociante, devengados a la fecha de su determinación, lo que cumple con el principio de Causalidad, toda vez que obedece al cumplimiento de una obligación contractual, vinculada con el derecho del asociado a*

²⁰ DÁVILA ALVARADO, César. “Contratos de Asociación en Participación. Controversia tributaria en torno a la distribución de resultados”, *op. cit.*, pág. 22.

²¹ *Ídem*, págs. 24 y 25.

participar del resultado (utilidad) (...), lo que le libera de dicha obligación [al asociante], siendo que la ejecución de dicho contrato le genera renta gravada". (Subrayado agregado).

Comparto la posición descrita en el Acuerdo de Sala, ya que los gastos a que se refiere el artículo 37° de la LIR son, en general, resultados negativos necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora, que pueden provenir del cumplimiento de obligaciones contractuales, negociaciones u operaciones de venta o servicios. Y en este marco, la distribución de la participación obedece al cumplimiento de una obligación del asociado proveniente del CAEP.

En efecto, algunos podrían considerar que el artículo 37° de la LIR solo permite la deducción de gastos vinculados a operaciones por la adquisición de bienes o servicios. Pero ello no es así, más bien se permite deducir cualquier erogación necesaria para producir renta gravada o mantener la fuente. Así, si se hace una revisión de los supuestos descritos en dicho artículo, se verifica que existen gastos que no están relacionados a la adquisición de bienes o servicios, como por ejemplo, las pérdidas extraordinarias (previsto en el inciso d), las provisiones y castigos por deudas incobrables (mencionadas en el inciso i) o las depreciaciones por desgaste u obsolescencia (señaladas en el inciso f), entre otros.

Otro gasto deducible con esta característica, es decir, que no proviene de la adquisición de bienes o servicios, es la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, voluntaria y obligatoria. En estos casos, el TF ha aceptado su deducción porque considera que so causales y encajen en los incisos l) y x) del artículo 37° de LIR, respectivamente²².

Como se observa, los gastos mencionados no están referidos a la adquisición de bienes o servicios, sin embargo, su deducción se acepta. Por esta razón, considero que la distribución de la participación, al ser una erogación más de las actividades del asociante, que obedece al cumplimiento de una obligación contractual que le genera renta gravada, resulta ser un gasto deducible.

²² Puede verse, entre otras, las RTF N° 3309-1-2004 y N° 2335-1-2010.

5.6. ¿Se requiere de un comprobante de pago para sustentar el gasto?

En el inciso j) del artículo 44° de la LIR se dispone que no son deducibles, entre otros, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP).

Esta disposición contiene dos reglas: la primera, que el gasto esté sustentado en un comprobante de pago (CP), y, la segunda, que dichos CP sean emitidos de acuerdo a las reglas establecidas en el RCP.

Sin embargo, sobre la primera regla, hay que señalar que la exigencia de sustentar los gastos mediante CP se presenta siempre que según el RCP exista la obligación de emitirlos. Cuando esta obligación no exista, el gasto deberá sustentarse con otros documentos como los registros contables, guías de remisión de ser el caso, los contratos, correos electrónicos, órdenes de compra o de servicios, y otros documentos en el que consten las obligaciones.

Ahora bien, la Ley Marco de Comprobantes de Pago y el RCP establecen las reglas para la emisión de dichos documentos. En general, se establece que solo están obligados a emitir CP las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza.

A partir de esta regla ya podemos advertir que no existe la obligación del asociado de emitir CP para que el asociante sustente el pago por la participación.

Siendo así, cabe preguntarse a qué se refiere el inciso b) del numeral 1 del artículo 6° del RCP cuando señala que están obligados a emitir CP los sujetos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso *“derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien”*. (Subrayado agregado).

Al respecto, debemos notar que todos los supuestos de este inciso, incluida la parte subrayada, se están refiriendo a supuestos en los que se entregan bienes en uso y no en propiedad, por lo que podemos concluir que cuando el asociado entrega bienes en uso al asociante en calidad de contribución al negocio o empresa materia del CAEP, estará

obligado a emitir CP. Algunos casos comunes son aquellos contratos en los que el asociado cede en uso máquinas tragamonedas para que el asociante las explote, o cuando cede vehículos para que asociante preste servicios de transporte. En estos casos, el cedente (asociado) estará obligado a emitir CP.

Por otro lado, podrían presentarse casos en los que el asociado transfiera bienes en propiedad al asociante como contribución. Al respecto, debemos indicar que, si se presentara dicha situación existiría la obligación de emitir CP por parte del asociado. Piénsese, por ejemplo, en la transferencia de un terreno a favor del asociante para que este se encargue de la edificación y venta de departamentos u oficinas. Sin embargo, también debemos resaltar que, a veces, en otros casos, el asociado no transfiere la propiedad del terreno al asociante, sino que lo hace al comprador del departamento u oficina.

Asimismo, en el caso de los servicios, podríamos concluir que, por regla general, el asociado estaría obligado a emitir CP por el servicio prestado en calidad de contribución.

Sin embargo, en los tres casos mencionados, el asociado deberá emitir CP para sustentar la entrega de bienes en propiedad o en uso, o la prestación del servicio, pero no lo emite por recibir una participación (utilidades) del asociante. Es decir, no existe la obligación por parte del asociado de emitir CP para que el asociante sustente el gasto por el pago de la participación, no pudiendo el asociante exigir un CP al asociado por dicha razón. Esto se debe a que el CAEP no es un contrato de prestaciones recíprocas y, por lo tanto, la participación que recibe el asociado no constituye un pago a cambio de la contribución otorgada.

6. TRATAMIENTO TRIBUTARIO A PARTIR DE 2023

Como hemos visto, hasta el año 1998, se reguló en el IR un régimen de atribución de rentas a las partes contratantes de un CAEP, es decir, el asociante y el asociado eran los contribuyentes del IR en función a lo dispuesto en el contrato. Posteriormente, a partir del año 1999, las normas del IR ya no hacen mención expresa al tratamiento de dichos contratos, generándose dudas sobre su tratamiento, más aún si consideramos lo regulado en la Séptima DFT del D. S. N° 194-99-EF y la R. de S. N° 42-2000/SUNAT que reguló un régimen transitorio para los CAEP.

Sobre las posturas del TF, mientras que en algunas resoluciones se consideraba que la participación del asociado constituía renta de tercera categoría, en otras se consideraba que dicha participación no se encontraba gravada con el IR, hasta que, finalmente, mediante la Resolución de observancia obligatoria se señaló que la participación del asociado calificaba como dividendo u otra forma de distribución de utilidades.

Ahora bien, a través del Dec. Leg. N° 1541 (en adelante, “el Decreto”) se ha modificado la LIR, a fin de aprobar un nuevo tratamiento tributario aplicable a los CAEP. Estas modificaciones entrarán en vigor el 1 de enero de 2023.

6.1. Sobre la participación del asociado como dividendo

A través del Decreto se incorpora el inciso j) al artículo 24°-A de la LIR señalándose que se entiende por dividendos a “*la participación del asociado de un contrato de asociación en participación*”. Como podemos observar, el legislador no optó por aprobar una norma interpretativa que precise o fije el sentido del inciso a) del mencionado artículo 24°-A. Todo lo contrario, aprobó una nueva norma que califica a la “participación del asociado” como dividendo, estableciendo, además, que esto aplicará a partir del 2023, por lo que claramente se entiende que solo tiene efectos hacia adelante.

No ahondaremos aquí sobre si, por la naturaleza de los CAEP, es correcta o no la decisión del legislador de considerar como dividendo a la participación del asociado, debido a que dicho análisis no forma parte de este Informe; lo cierto es que a partir del próximo año se tributará de dicha manera. Sin embargo, sí debemos dejar anotado tres temas importantes:

Primero, al calificar la participación del asociado como dividendo según el nuevo inciso j), se llega a la misma conclusión establecida por el TF en la Resolución bajo análisis, es decir: (i) si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no estará gravado con el IR, y (ii) si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso estará gravado con el IR de segunda categoría. Consecuentemente, y así lo establece el Decreto expresamente, la participación del asociado no constituye costo o gasto deducible para el asociante.

Segundo, el legislador ha asimilado el tratamiento tributario del CAEP al pacto social de una sociedad mercantil y, por lo tanto, se equipara la relación “sociedad – socio” con la

de “asociante – asociado”. Sin embargo, como hemos mencionado líneas arriba la relación de una es distinta a la otra, por lo que no debería darse al CAEP un tratamiento similar al de las sociedades mercantiles.

Finalmente, es importante mencionar que este tratamiento se ha extendido a otras normas de la LIR, modificándose por adecuación el inciso d) del artículo 9°, el artículo 30°, el inciso e) del artículo 56° y el artículo 5° de la LIR. No me extenderé en el análisis de estas modificaciones, salvo en la última, a la que me referiré en el siguiente punto.

6.2. Sobre la contribución como enajenación

La contribución es otro de los elementos esenciales del CAEP y aunque el artículo 444° de la LGS establezca que se puede participar en las utilidades o en las pérdidas sin que exista una determinada contribución, considero que dicha norma se refiere a la participación de un tercero y no a la del asociado, como ya habíamos adelantado.

Ahora bien, la transmisión de propiedad como contribución es la figura más frecuente en los CAEP y la que en mayor medida facilita el funcionamiento del negocio, pues le otorga al asociante todas las facultades necesarias para el desarrollo del negocio. Sin embargo, nada impide que se acuerden formas distintas de contribución, como el otorgamiento de un derecho de usufructo o de superficie y, en general cualquier forma de cesión en uso de bienes; incluso pueden darse contribuciones a través de servicio o en dinero.

Ahora bien, en cuanto a la contribución mediante transmisión de propiedad, el artículo 5° de la LIR establece que, para los efectos de dicha ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

El Decreto bajo comentario ha modificado el referido artículo, a fin de establecer que también se entiende como enajenación la contribución de bienes en un CAEP. Al respecto, considero que, ya que la norma está refiriéndose a “los actos de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso”, cuando la modificación incorpora la contribución de bienes solo pretende incorporar al concepto de enajenación a la contribución de bienes por el que se transfieren estos a título oneroso, excluyéndose, por lo tanto, la contribución de bienes “en uso” y la contribución de “servicios”.

Cabe preguntarse, entonces, ¿por qué el legislador ha decidido incluir la contribución de bienes como un supuesto de enajenación?

En primer lugar, considero que el legislador ha buscado otorgar a los CAEP el tratamiento que se le da a las sociedades mercantiles; es decir, así como el aporte a una sociedad por su socio es considerada como enajenación, la contribución otorgada por el asociado al asociante también lo es. Esto resulta discutible, debido a que el aporte de capital a una sociedad es muy distinto a una contribución en el marco de un CAEP. Por citar algunas diferencias tenemos que el accionista recibe a cambio de su aporte acciones emitidas por la sociedad que le otorga el derecho abstracto de recibir utilidades, mientras que la contribución del asociado no se materializa en la emisión de acciones por parte del asociante, aunque sí en un derecho abstracto a recibir utilidades. Además, las acciones le otorgan al accionista derechos económicos y políticos, mientras que, por su parte, el asociado no puede tomar decisiones respecto al manejo del negocio.

En segundo lugar, el legislador ha considerado al CAEP como un contrato “oneroso de prestaciones recíprocas”. En efecto, en la denominada “exposición de motivos” del Decreto se señala que, *“si bien las utilidades futuras a las que tendría derecho el asociado no constituyen la contraprestación de las contribuciones realizadas, aquella viene dada por el «derecho» que adquiere el asociado a participar en el resultado o en las utilidades de uno o varios negocios o empresas del asociante”*. Además, se menciona que *“no debe perderse de vista que la contribución del asociado (en dinero, bienes o servicios) a favor del asociante no corresponde a una liberalidad del asociado, por cuanto este obtiene a cambio de su contribución un derecho expectatio a percibir parte de la utilidad que puede generar el negocio que es objeto del contrato de asociación en participación*. (Subrayado agregado).

Como vemos, la postura expuesta en la exposición de motivos -es decir, aquella según la cual la “reciprocidad” se manifiesta en la relación “contribución – derecho expectatio a percibir utilidades”- es distinta a la postura señalada en la Sentencia de Casación N° 10814-2016-Lima mencionada líneas arriba, en la que se establece que el asociado entrega una contribución al asociante a cambio de una contraprestación pactada (esto es, la participación), reconociendo la sentencia, que la “reciprocidad” se manifiesta en la relación “contribución – participación o utilidad”.

Ambas posturas reconocen al CAEP como un contrato contraprestativo; sin embargo, sea cual fuere la posición que se adopte, no comparto la idea de que el CAEP sea uno de prestaciones recíprocas, pues como ya hemos señalado, este contrato es uno “oneroso de prestaciones autónomas”, como ya hemos explicado líneas arriba.

Finalmente, debemos agregar un tema que seguramente será materia de discusión en los próximos años, y es que, si según el artículo 37° de la LIR son deducibles los gastos necesarios para la obtención de renta gravada con el IR y el asociado efectúa una contribución de bienes recibiendo a cambio una contraprestación (derecho expectatio a participar en las utilidades); en la medida que está contribución es necesaria para la generación de renta gravada, todos los desembolsos realizados y relacionados al otorgamiento de la contribución serían deducibles para efectos del IR. No pretendemos resolver esta discusión en este Informe, pero creemos que es importante dejarlo planteado pues de algún modo ha sido materia de análisis en la denominada exposición de motivos del Decreto.

6.3. Sobre la contribución como supuesto gravado con el IR

Como sabemos, el Decreto incorpora una Quincuagésima Quinta Disposición Transitoria y Final (Quincuagésima Quinta DTF) a la LIR, estableciendo que, para los efectos de la LIR, *“las contribuciones del asociado se encuentran gravadas con el IR, de conformidad con las disposiciones que regulan el referido impuesto”*.

Sobre este punto, debemos tener clara la diferencia entre lo regulado en el artículo 5° de la LIR y lo establecido en la referida Quincuagésima Quinta DTF, pues efectivamente, en el citado artículo 5° se establece que se entiende como enajenación la contribución de bienes, lo que nos lleva a concluir que se encuentra gravado con el IR lo que el asociado recibe a cambio de dicha contribución, esto es, el valor del derecho expectatio a percibir utilidades. En cambio, en la Quincuagésima Quinta DTF se establece que se encuentra gravada con el IR la contribución misma. Es decir, son supuestos distintos.

No queda claro a qué se está refiriendo la disposición señalada, sin embargo, creemos que el reglamento debería precisar los alcances de esta, debido a que podría entenderse que la contribución está gravada con el IR para el asociante, lo cual nos llevaría a una conclusión

absurda, pues, por otro lado, también estaría gravado con el IR para el asociado el valor del derecho expectatio a percibir utilidades.

7. ALGUNOS ASPECTOS CONTABLES DEL CAEP

Aunque no es parte de este Informe realizar un análisis amplio y completo sobre el tratamiento contable de los CAEP, creemos que es importante tener en cuenta algunos aspectos.

Como veremos, no existe claridad desde la doctrina contable con relación al tratamiento de los CAEP, pues, por un lado, hay quienes han sostenido que la contabilización en estos contratos se hace bajo las reglas establecidas por la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 11: Acuerdos Conjuntos.

Sin embargo, de acuerdo con el tercer párrafo de esta NIIF esta debe aplicarse por todas las entidades que sean una parte de un acuerdo conjunto. Además, el cuarto párrafo señala que un “acuerdo conjunto” es aquel mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto, y este puede materializarse en una “operación conjunta” o un “negocio conjunto”. Finalmente, se define como “control conjunto” al reparto de control contractualmente decidido, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Como puede verse, es claro que la NIIF 11 no resulta de aplicación al CAEP, pues por definición en este tipo de contratos las partes no mantienen control conjunto sobre el negocio, ya que este solo queda bajo la gestión del asociante, incluso solo este es el titular del negocio, conforme a la LGS.

Por su parte, otro sector de la doctrina contable ha sostenido que a los CAEP les es aplicable la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 32: Instrumentos Financieros – Presentación. Sin embargo, incluso en este escenario la posición no es pacífica, pues (i) mientras algunos consideran que la contribución del asociado es un “pasivo financiero” considerando para estos efectos los alcances de la NIIF 9: Instrumentos Financieros²³; (ii) otros entienden que el tratamiento contable de la contribución dependerá de si en el CAEP

²³ ALVA MATTEUCCI, Mario. (s.f.). “*Algunos apuntes sobre el contrato de asociación en participación*”. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/06/17/algunos-apuntes-sobre-el-contrato-de-asociacion-en-participacion/>

se prevé la obligación de devolver las unidades monetarias o no, de modo que, si esta devolución fuera expresa y sin condicionamiento estaremos frente a un “pasivo” y, por el contrario, si la contribución está condicionada al resultado del negocio, nos encontraremos frente a un “instrumento de patrimonio”²⁴.

Ahora bien, sobre la primera postura descrita, Salazar Paz señala que, *“por un lado, quienes sostienen que la contribución del asociado es un pasivo financiero se basan en asumir que una probable utilidad es un estimado con alto grado de certeza; y, por tanto, consideran que existe la cuasi obligación para el asociante de pagar al asociado el valor presente de los flujos futuros de su participación en la utilidad. De otro lado, quienes descartan que la contribución del asociado sea un pasivo financiero, recurren al concepto de “pasivo” según lo establecido en el Marco Conceptual para la Información Financiera, que lo define como una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos del pasado. Así, al estar el derecho de participación del asociado condicionado a que exista una utilidad en el negocio, no es más que una posibilidad al momento de celebrarse el contrato de asociación en participación, por lo que no se está ante un resultado cierto y cuantificable, sino más bien ante proyecciones, sobre las cuales no reposa ninguna obligación en concreto; además al no existir “sucesos pasados” que sustenten el pasivo, dicho suceso no es más que la utilidad del negocio que a la firma del contrato no existe”*²⁵.

Respecto a la segunda posición, el mismo autor explica que *“en la medida que cuando el contrato de asociación en participación no contenga un derecho de entrega de unidades monetarias en concreto, nos encontraremos con un “instrumento de patrimonio” de duración limitada, relacionado al tiempo de duración del negocio, con cuya finalización se obliga a su liquidación; siendo que, recién a partir de este acto, surgirán otras obligaciones monetarias concretas. Por el contrario, en otro escenario, reconoceríamos un “pasivo” si el contrato de asociación en participación contiene una obligación monetaria concreta e inamovible”*²⁶.

²⁴ SALAZAR PAZ, Gary. (s/f) *“Tratamiento tributario y contable en el contrato de asociación en participación”*.

<https://www.perucontable.com/tributaria/tratamiento-tributario-y-contable-en-el-contrato-de-asociacion-en-participacion/>

²⁵ *Ídem.*

²⁶ *Ídem.*

Esta misma postura se desprende de la RTF N° 10413-10-2019, en la que el TF, considerando lo mencionado por el referido autor, *“carece de sustento lo alegado por la Administración respecto a que las contribuciones efectuadas por los asociados constituyen capitales de inversión, ya que en el caso materia de análisis tales contribuciones constituyen pasivos financieros al tener su origen en una obligación contractual según los contratos presentados por el contribuyente, y al tener el asociado el derecho de solo participar en las utilidades del negocio”*.

Asimismo, en la RTF N° 11143-4-2017, se advirtió que *“si bien el contribuyente, en su calidad de asociante, debía conceder a la empresa asociada una participación en el resultado o utilidades del negocio, a cambio de una contribución que esta efectuó, ello no significa que el aporte sea una obligación presente de cargo del contribuyente, toda vez que el mismo otorga un derecho expectatio de participación en el resultado del negocio..., el cual solo se concedería al momento de liquidar el negocio siempre que este no arroje pérdidas. Cabe señalar que, en este caso, conforme a las cláusulas del contrato de asociación en participación, la empresa asociada participaba en los resultados del negocio, esto es, en las ganancias y pérdidas”*.

Aunque, como hemos visto, el tratamiento contable de la contribución puede ser discutible e, incluso, pueden existir otros aspectos pendientes de analizar; en general, una adecuada contabilización del CAEP deberá tomar en cuenta otros puntos importantes, que enunciamos a continuación:

- a) Todos los ingresos y egresos que se devenguen en el desarrollo del negocio objeto del CAEP son propios del asociante pues este es el titular del negocio. La participación del asociado en los resultados del negocio debería ser considerada en la contabilidad del asociante para efectos de determinar la real dimensión de su utilidad o pérdida propia en el negocio.
- b) Los resultados sobre los que participa el asociado se determinan por la comparación de todos los ingresos y egresos devengados en el periodo que abarca el CAEP. Lo discutible podría ser si dichos resultados solo son aquellos que arroje el negocio materia del CAEP o los resultados también de todos los demás negocios del asociante, ya que la LGS no se restringe a lo primero.
- c) Salvo que hubiera pacto en contrario, se comprenden los ingresos y egresos que se devenguen en el periodo, aunque se perciban o paguen con posterioridad a la

conclusión del CAEP; a su vez, se excluyen los ingresos y egresos que no se hubieren devengado, aunque se hubieren percibido o pagado durante la vigencia del contrato. Esto es obvio en aplicación del principio del Devengado.

- d) Las cuentas del negocio o empresa materia del CAEP son llevadas por el asociante, pues es él el titular del negocio. El asociado no solo no es el titular del negocio sino que ni siquiera participa en su gestión.

Además de lo mencionado, debemos tener en cuenta que el procedimiento a utilizarse para la contabilización en cada una de las etapas del CAEP depende fundamentalmente del tipo de transacción que se realice. Así, consideramos que se deberían abordar los siguientes aspectos:

- a) En la etapa de constitución del CAEP, se deberá tener en cuenta el tipo de contribución realizada, la transferencia que se efectúe (en propiedad o en uso), las características de los bienes transferidos, y los servicios que se prestarán.
- b) Dentro de la etapa de las operaciones propias del contrato, el asociante deberá emplear las cuentas que identifiquen las diversas transacciones que se realicen, tales como compra de existencias, ingresos por ventas o prestación de servicios, gastos administrativos y gastos de ventas, entre otros.
- c) Finalmente, en la distribución de los resultados será importante verificar el contenido del contrato para conocer la forma de participación y asignar el tratamiento contable que corresponda.

Finalmente, es preciso mencionar que la posición señalada por la doctrina contable no debe llevar a confusión respecto al tratamiento tributario. Ello porque el Derecho Tributario mantiene una autonomía conceptual y funcional respecto a otras ramas del saber humano y porque, conforme al artículo 33º del Reglamento de la LIR, se reconoce que existe diferencias temporales y permanentes entre la tributación y la contabilidad, por lo que, salvo que las normas del IR condicionen una deducción (o incluso un ingreso) al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará una pérdida de deducción (o determinado entendimiento sobre el gravamen del impuesto).

Conforme a ello, la norma establece que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste de resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

8. CONCLUSIONES

- A partir de las modificaciones introducidas por la Ley N° 27034, y lo regulado en el D. S. N° 194-99-EF y la R. de S. N° 42-2000/SUNAT, se generaron dudas sobre el tratamiento de los CAEP en el IR.

- Una de las interrogantes está relacionada a si la participación del asociado califica o no como renta gravada. Al respecto, se han desarrollado distintas posturas, según las cuales:

a. La participación califica como renta gravada (i) porque así lo establece la R. de S. N° 42-2000/SUNAT, (ii) porque el CAEP es uno oneroso de prestaciones recíprocas y, por lo tanto, la participación recibida constituye una contraprestación por la contribución realizada, o (iii) porque se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IR;

b. La participación califica como renta desgravada (i) porque el asociante es el único obligado a determinar y pagar el IR al ser el titular y único gestor del negocio y el asociado que recibe su participación no debe gravarla nuevamente.

- Otra interrogante está referida a si la distribución de la participación constituye o no gasto deducible para el asociante. Sobre este tema, también se han explicado diferentes posturas, según las cuales:

a. El gasto es deducible (i) porque así lo establece la R. de S. N° 42-2000/SUNAT, (ii) porque el CAEP es uno oneroso de prestaciones recíprocas y, por lo tanto, la distribución de la participación constituye un pago por la contribución realizada, o (iii) porque cumple con el principio de Causalidad.

b. El gasto no es deducible porque, sea que la participación del asociado se considere dividendo, renta desgravada o renta gravada, el desembolso que realiza el asociante a favor del asociado no cumple con el principio de Causalidad.

- En la Resolución materia de análisis, el TF adopta la posición según la cual la participación del asociado se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IR. Asimismo, señala que dicha participación califica como dividendo. En ese sentido, estará o no gravada con el IR según quien sea el asociado, de la siguiente manera:

a. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el IR.

b. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el IR de segunda categoría.

- Al calificar como dividendo, dicha participación no sería gasto deducible para el asociante que la distribuye.

- Desde mi perspectiva, la participación del asociado califica como renta gravada conforme a las normas que regulan el ámbito de aplicación del IR. Sin embargo, no puede calificar como un dividendo debido a que no encaja en los supuestos regulados en el artículo 24°-A de la LIR.

Dicha participación califica como renta de tercera categoría, conforme a lo señalado en el inciso g) del artículo 28° de la LIR.

Asimismo, la distribución de la participación constituye gasto deducible para el asociante, debido a que cumple con el principio de Causalidad regulado en el artículo 37° de la LIR.

9. BIBLIOGRAFÍA

CASTILLO BOTETANO, Lourdes. “Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las asociaciones en participación”. EN: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 52, 2012.

DÁVILA ALVARADO, César. “Contratos de Asociación en Participación. Controversia tributaria en torno a la distribución de resultados”. EN: *Revista Análisis Tributario* N° 378, julio 2019, AELE.

ELÍAS LAROZA, Enrique. *Derecho Societario Peruano: La Ley General de Sociedades del Perú. Tomo II*, Gaceta Jurídica, Lima, 2015.

FORNO FLOREZ, Hugo y ESCOBAR ROZAS, Freddy. Material de clases del curso de Contratos – PUCP, págs. 23 y 24.

GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET, Organización de Estados Americanos. Buenos Aires, 1978.

HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Código Tributario comentado. Jurista Editores. Quinta Edición. Setiembre 2007.

MEDRANO CORNEJO, Humberto. “Nuevo régimen del Impuesto a la Renta sobre dividendos”. EN: *Revista Advocatus* 7, 2002-II.

NAVARRO PALACIOS, Indira. “Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio”. EN: *Revista Peruana de Derecho de la Empresa*, N° 54, 2001.

PICÓN GONZALES, Jorge. “Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la legislación peruana”. EN: *Themis*, Revista de Estudiantes de la Facultad de Derecho de la PUCP, N° 41.

“Régimen Tributario de los contratos asociativos. Primera parte” EN: *Revista Análisis Tributario* N° 227, diciembre 2006, AELE.

SALAZAR MESÍAS, Octavio. “La problemática tributaria de los contratos de asociación en participación”. EN: *Ius et veritas*, Revista de Estudiantes de la Facultad de Derecho de la PUCP, N° 56, julio 2018.

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA, Pedro. “Algunas consideraciones en torno al tratamiento tributario de la asociación en participación”. En: *RAE Jurisprudencia*, junio 2009.

Conversatorio “La reconsideración del tratamiento tributario de los contratos de Asociación en Participación a la luz de la RTF N° 2398-11-2021”, organizado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, del 2 de junio de 2021.

Informe del Acuerdo de Sala Plena N° 2021-3, del 3 de marzo de 2021.

Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el D. S. N° 179-2004.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el D. S. N° 122-94-EF.

El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

“AÑO DEL BICENTENARIO DEL PERÚ: 200 AÑOS DE INDEPENDENCIA”

Viernes 2 de abril de 2021

PRECEDENTES VINCULANTES (Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Jose Antonio
2021-09-12 17:59:45

Año XXX / Nº 1143

BVC

1

TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL Nº 02398-11-2021

(El tachado de los datos de los administrados en la presente Resolución se sustenta en lo dispuesto por el artículo 85° del Código Tributario, referente a la reserva tributaria)

EXPEDIENTE Nº : 17992-2014

INTERESADO : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXX

ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa

PROCEDENCIA : Lima

FECHA : Lima, 11 de marzo de 2021

VISTA la apelación interpuesta por XXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, con RUC Nº
XXXXXXXXXX, contra la Resolución de Intendencia Nº
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX de 5 de setiembre de 2014,
emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia
Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
– SUNAT, que declaró infundada la reclamación
formulada contra la Resolución de Determinación
Nº XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, emitida por Impuesto a la
Renta del ejercicio 2008, y la Resolución de Multa Nº
XXXXXXXXXXXXXXXXXX, girada por la infracción tipificada
en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que en su determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 no existe diferencia alguna, pues el monto que recibió por su participación como asociada en el Contrato de Asociación en Participación suscrito con XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX el 1 de enero de 2000 constituye renta inafecta, por cuanto en aplicación de la Ley Nº 27034 y el Decreto Supremo Nº 194-99-EF, aplicables a su caso, las ganancias derivadas del aludido contrato asociativo recaen única y exclusivamente en el asociante, por ende, las rentas que se le distribuyen no están gravadas, caso contrario, se estaría efectuando una doble imposición; invoca al respecto el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03199-3-2005.

Que además, sostiene que resulta ilegal interpretar que lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia Nº 042-2000/SUNAT, respecto a que el monto de la participación correspondiente al asociado en un contrato de asociación en participación constituye renta de tercera categoría para éste, resulte aplicable a todos los contratos asociativos de tal tipo celebrados hasta la

fecha, pues dicha disposición fue emitida a fin de regular temporalmente un régimen aplicable a los contratos de asociación en participación existentes en el ejercicio 1999.

Que por su parte, la Administración señala que, como resultado del procedimiento de fiscalización practicado a la recurrente, reparó, para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, ingresos no reconocidos producto de su participación como asociada en el Contrato de Asociación en Participación que suscribió con XXXXXXXXXXXXX, pues en atención a lo establecido en el inciso k) del artículo 14 y el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia Nº 042-2000/SUNAT, dichos ingresos debieron ser registrados en su totalidad como ingresos gravados.

Que en el presente caso se tiene que con Carta Nº XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXX (fojas 548 a 551 y 558), notificados el 11 de noviembre de 2013 (fojas 552 y 559), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial¹ respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, como consecuencia del cual formuló un reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por ingresos no reconocidos por la suma de S/ ² 026 606,00, lo que determinó una menor pérdida tributaria, emitiendo la Resolución de Determinación Nº XXXXXXXXXXXX (fojas 625 a 628) y la Resolución de Multa Nº XXXXXXXXXXXX (fojas 623 y 624), esta última por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

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

Resolución de Determinación Nº XXXXXXXXXXXXX

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

Que mediante el Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXX (fojas 539 y 540), la Administración indicó a la recurrente que luego de la revisión efectuada al Libro Mayor y lo registrado en la Cuenta Contable 77701 – Dividendos Percibidos, observó que no había declarado

¹ Como elemento del tributo a fiscalizar se señalan los “ingresos”, y como aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar se señalan “otros ingresos gravados” y “otros ingresos no gravados”.

- Los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni éstos ante aquéllos.

- El contrato puede determinar la forma de fiscalización o control a ejercerse por los asociados sobre los negocios o empresas del asociante que son objeto del contrato.

- Los asociados tienen derecho a la rendición de cuentas al término del negocio realizado y al término de cada ejercicio.

Sobre el contrato, ELIAS LAROZA señala que en tanto contrato asociativo, le es aplicable las características previstas por el artículo 438 antes citado, por consiguiente, explica que el contrato se caracteriza, entre otras notas, por lo siguiente⁵:

1. Regula relaciones de participación o integración en uno o más negocios o empresas del asociante, en interés común de todas las partes contratantes⁶.

2. No origina una persona jurídica, por lo que no cuenta con razón o denominación social.

3. El asociante actúa en nombre propio y le corresponde, en forma exclusiva, la gestión de los negocios o empresas materia del contrato.

4. No existe relación jurídica entre asociados y los terceros. Los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni éstos ante aquéllos.

5. Las contribuciones de los asociados son utilizadas por el asociante para el negocio o empresa. Si estas consisten en bienes, se presume que pertenecen al asociante aunque la ley permite que permanezcan en propiedad del asociado.

6. Los asociados tienen derecho a la rendición de cuentas al término de cada ejercicio y al terminar el negocio o empresa.

7. Es un contrato sujeto a plazo determinado o determinable.

En relación a las prestaciones del contrato, la contribución del asociado puede estar constituida por dinero, determinados bienes y/o servicios⁷, siendo que los bienes pueden ser entregados en propiedad o cedidos en uso temporalmente.

De otro lado, el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Asimismo, el inciso c) dispone el gravamen de otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley.

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

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

Asimismo, el inciso a) del artículo 28 de la citada ley establece que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o

producción y venta, permuta o disposición de bienes. Por su parte, el inciso e) del mismo artículo señala como rentas de tercera categoría a las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de esta ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse. A su vez, el inciso g) prevé que es renta de tercera categoría cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

En cuanto al contrato de asociación en participación, hasta 1998, el último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a Renta (Decreto Legislativo N° 774)⁸, señalaba que las rentas eran atribuidas a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes. Asimismo, el artículo 29 de la citada ley preveía que las rentas provenientes de los contratos a los que hacía mención el anotado párrafo del artículo 14 se considerarían de las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes, reputándose distribuidas a favor de estas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Por su parte, el artículo 65 de la citada ley establecía que las asociaciones en participación debían mantener contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, tanto para el manejo de la gestión del negocio como para información a la SUNAT, previéndose que en determinadas situaciones, cada parte contratante podría contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podía llevar la contabilidad del contrato⁹.

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999¹⁰, mediante la que se incorporó el inciso k) al citado artículo 14 y se modificó su último párrafo.

Conforme con el inciso k) son contribuyentes del Impuesto a la Renta: "Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven

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

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

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

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

⁹ El artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 27034, establecía que lo siguiente: "Las sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes. Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato debiendo en ambos casos solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud. Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato".

¹⁰ Conforme con lo precisado por la Ley N° 27063.

contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes”.

Asimismo, en cuanto a la modificación del último párrafo del citado artículo, se estableció que:

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

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

Cabe indicar que mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, se modificó el artículo 18 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹¹, referido a la atribución de resultados por parte de las sociedades, entidades y contratos a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que antes de la modificación prevista por la Ley N° 27034, incluía a la asociación en participación).

Dicha norma, antes de la referida modificación, preveía que a efecto del artículo 29 de la ley, la atribución a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes debía hacerse al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero. A partir de la modificación de dicha norma, se estableció que para efectos del citado artículo 29, las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que ya no menciona a la asociación en participación), atribuirían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integran o sean partes contratantes al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero¹².

En relación con los pagos a cuenta, el inciso g) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta disponía que las asociaciones en participación (entre otros¹³), que hayan pactado llevar contabilidad independiente a la de las partes contratantes, seguirían las siguientes reglas: 1. Atribuirían sus resultados al cierre del ejercicio o al término del contrato, según correspondiese en aplicación del artículo 18; y 2. Para efecto de los pagos a cuenta mensuales que correspondiese efectuar a las partes contratantes domiciliadas se tendría en consideración lo siguiente: 2.1 Los ingresos mensuales se consideraban atribuidos a las partes en la misma proporción en que hubiesen acordado participar de la renta neta anual. 2.2 El Impuesto Mínimo que afectase a estas entidades se atribuiría mensualmente a los contratantes en la proporción señalada en el acápite anterior.

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

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

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

En consecuencia, en aquellos casos en que los contratos de colaboración empresarial durante 1999 hubieran atribuido sus ingresos a las personas naturales o jurídicas que las integren o sean partes contratantes para efecto de los pagos a cuenta del impuesto, se

deberá presentar las declaraciones rectificatorias y el pago respectivo hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio 1999. Para este efecto, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 170 del Código Tributario.

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

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

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

En cuanto a la declaración jurada anual del ejercicio 1999 del asociante, el artículo 4 de la misma norma previó que a efecto de dar cumplimiento a lo establecido en el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el asociante presentaría su Declaración Jurada Anual del ejercicio gravable 1999, determinando el Impuesto a la Renta que le corresponda pagar. Agregó que para tal fin, consideraría como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación.

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

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

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

En cuanto a la regulación del Impuesto a la Renta, como se advierte, antes de la entrada en vigencia de la citada Ley N° 27034, los ingresos de estos contratos se regulaban bajo un régimen de atribución de rentas, por lo que los resultados del contrato se atribuían a las partes, en función a sus participaciones, quienes las incorporaban a sus propios resultados, aun cuando el contrato llevase contabilidad independiente a la de los contratantes¹⁴.

¹¹ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

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

¹³ Se hace referencia al último párrafo del artículo 14 de la Ley.

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

Por tanto, cada una de ellas pagaba el impuesto sobre las rentas que le correspondían en función a sus participaciones, y si existían pérdidas, las integraban a sus demás operaciones en la proporción correspondiente a dicha participación. Se aprecia entonces que según dicha regulación tributaria, conforme con la cual, a ambas partes se atribuían resultados y pagaban el impuesto que les correspondía, se entendía que cada una de ellas llevaba a cabo una actividad de tipo empresarial que era gravada según su participación en el negocio.

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

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

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

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

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

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

TODO LO QUE NECESITAS Y A TODO COLOR



- Libros
- Folletos, Dípticos
- Revistas
- Trípticos, Volantes
- Memorias
- Formatos especiales
- Brochures
- entre otros...

Lo invitamos a que conozca
todos los servicios
que podemos ofrecerle

segraf.com.pe

Av. Alfonso Ugarte N° 873 - Lima
Central Telefónica: (01) 315-0400

CONTACTO

☎ 998 732 784 / ☎ 915 248 092
✉ mfarromeque@editoraperu.com.pe
✉ msanchez@editoraperu.com.pe

Preprensa

Postprensa

Prensa

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

Asimismo, no puede perderse de vista que en la realidad fáctica y jurídica, el asociado ha recibido una renta (su participación) derivada de la ejecución de un contrato de asociación en participación, por lo que independientemente de lo señalado en la citada exposición de motivos, dicha participación debe ser analizada a la luz de las normas que regulan el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta y, de ser el caso, determinar si la norma ha inafectado o exonerado a dicha renta. Al respecto, debe resaltarse que por aplicación del principio de legalidad, si conforme con las normas tributarias un determinado concepto u operación se encuentra gravado con un tributo, la única posibilidad de inafectar o exonerar dicho concepto u operación es que la norma que lo regule prevea expresamente su inafectación o exoneración. En tal sentido, debe determinarse qué tipo de renta es la obtenida por el asociado.

Como se ha indicado, el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Asimismo, el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que, en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Por su parte, el artículo 24 de la citada ley prevé que son rentas de segunda categoría, entre otras, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la Ley (inciso i).

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

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

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

Al respecto, CASTILLO BOTETANO explica que "los

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

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

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

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

Por lo tanto, se concluye que la participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el Impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría".

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

Que asimismo, conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2021-03, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por la Ley N° 30264¹⁶.

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

¹⁶ El referido artículo 154 señala que: "Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

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

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial. En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda".

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

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

Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX

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

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

Que siendo que la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX está vinculada con la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX dejada sin efecto en

esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a esta, en ese sentido, procede igualmente revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la referida resolución de multa.

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

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

RESUELVE:

1. REVOCAR la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXXXXXX de 5 de setiembre de 2014 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX.

2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividiendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el Impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría".

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

EZETA CARPIO
Vocal Presidente

FUENTES BORDA
Vocal

VÁSQUEZ ROSALES
Vocal

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)

1939892-1

 Editora Perú

**PREVENCIÓN
CONTRA EL
CORONAVIRUS**



SIGAMOS LAS INDICACIONES DADAS POR EL GOBIERNO
Y JUNTOS PODREMOS VENCER ESTA PANDEMIA



LAVARSE
LAS MANOS POR
20 SEGUNDOS



USAR MASCARILLA
O PROTECTOR
DE CARA



EVITE
EL CONTACTO
FÍSICO



CUBRIRSE EL ROSTRO
AL TOSER O
ESTORNUDAR

MANTÉNGASE INFORMADO A TRAVÉS DE NUESTROS MEDIOS DE COMUNICACIÓN

NORMAS LEGALES

diariooficial.elperuano.pe/Normas

BOLETÍN OFICIAL

diariooficial.elperuano.pe/BoletinOficial

DIARIO OFICIAL DEL BIENESTAR
El Peruano
www.elperuano.pe

andina
AGENCIA PERUANA DE NOTICIAS
www.andina.pe

www.editoraperu.com.pe

MUSILO & SALA BOLIVAR PERIODISTA

MUSEO gráfico

DIARIO OFICIAL EL PERUANO

195 años de historia

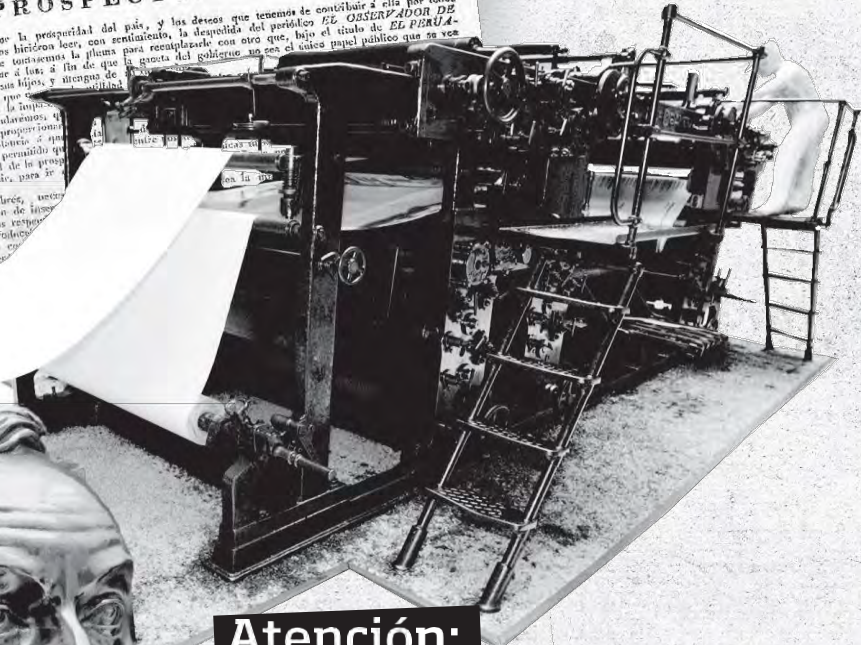


PROSPECTO.

El interes que nos inspira el sacar por la prosperidad del país, y los deseos que tenemos de contribuir a ella por todos los medios que están á nuestro alcance, nos hicieron sacar, con zentimiento, la desgracia del periódico EL OBSERVADOR DE INDEPENDIENTE, con el fin de que la prensa del gobierno no sea el único papel público que se vea en la capital del Perú, con desagrío de sus hijos, y menoscabo de su cultura en la forma de sus noticias que se ven en los periódicos que se venden en el extranjero.

Nos proponemos traer todos los adelantos que se han hecho en toda la imprenta de los países libres, y con la ayuda de la experiencia de muchos años, poder proporcionar al público un periódico del modo que creemos poder proporcionar al mundo, tan gloriosamente, como con la gran felicidad que nos es tan gloriosamente, como con la gran felicidad que nos es tan gloriosamente, como con la gran felicidad que nos es tan gloriosamente.

Nos proponemos traer todos los adelantos que se han hecho en toda la imprenta de los países libres, y con la ayuda de la experiencia de muchos años, poder proporcionar al público un periódico del modo que creemos poder proporcionar al mundo, tan gloriosamente, como con la gran felicidad que nos es tan gloriosamente, como con la gran felicidad que nos es tan gloriosamente.



Atención:
De Lunes a Viernes
de 9:00 am a 5:00 pm

📍 Jr. Quilca 556 - Lima.1
 ☎️ Teléfono: 315-0400, anexo 2048
 ✉️ mloyola@editoraperu.com.pe
www.editoraperu.com.pe

