

**LA PARTICIPACIÓN QUE RECIBE EL ASOCIADO EN UN CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN, ¿REALMENTE CALIFICA COMO UN DIVIDENDO?**

**Análisis de la Resolución de Observancia Obligatoria 02398-11-2021, emitida por el Tribunal Fiscal.**

**DOES THE PARTICIPATION RECEIVED BY THE ASSOCIATE IN AN ASSOCIATION CONTRACT IN PARTICIPATION, DOES IT REALLY QUALIFY AS A DIVIDEND?**

**Analysis of the Mandatory Compliance Resolution 02398-11-2021, issued by the Tax Court.**

*Max José Álvarez Remar*

Abogado por la Universidad de San Martín de Porres

max.alvarez@gmail.com

Perú

**SUMARIO**

- I. INTRODUCCIÓN: ASPECTOS SOCIETARIOS Y TRATAMIENTO TRIBUTARIO RESPECTO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LOS CONTRATOS DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.
- II. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS CRITERIOS ESTABLECIDOS POR EL TRIBUNAL FISCAL A LO LARGO DE LOS ÚLTIMOS AÑOS.
- III. ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA N° 02398-11-2021.
- IV. ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA N° 5320-9-2021.
- V. CONCLUSIONES.

**RESUMEN**

El presente artículo tiene por finalidad analizar el tratamiento tributario y las últimas modificaciones legislativas, respecto del Impuesto a la Renta que se han venido aplicando a los Contratos de Asociación en Participación. Para ello, revisaremos las distintas posiciones que establecieron las diferentes salas del

Tribunal Fiscal al momento de resolver este tipo de controversias. Asimismo, analizaremos los alcances de la Resolución de Observancia N° 02398-11-2021, emitida por el Tribunal Fiscal con fecha 11 de marzo de 2021, que estableció un criterio vinculante para los distintos órganos de la Administración Tributaria. Del mismo modo, realizaremos algunas reflexiones sobre el contenido de la Resolución de Observancia N° 5320-9-2021, publicada el 1 de Julio de 2021, que atenuó las consecuencias jurídicas y económicas de la Resolución N° 02398-11-2021.

## **ABSTRACT**

The purpose of this article is to analyze the tax treatment and the latest legislative modifications, regarding Income Tax that have been applied to the Participation Association Contracts. To do this, we will review the different positions established by the different chambers of the Tax Court at the time of resolving this type of controversy. Likewise, we will analyze the scope of Compliance Resolution No. 02398-11-2021, issued by the Tax Court on March 11, 2021, which established a binding criterion for the different Tax Administration bodies. In the same way, we will make some reflections on the content of Enforcement Resolution No. 5320-9-2021, published on July 1, 2021, which mitigated the legal and economic consequences of Resolution No. 02398-11-2021.

## **PALABRAS CLAVES**

Contratos de Asociación en Participación, Ley del Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal.

## **KEYWORDS**

Participation Association Contracts, Income Tax Law, Tax Court.

### **I. INTRODUCCIÓN: ASPECTOS SOCIETARIOS Y TRATAMIENTO TRIBUTARIO RESPECTO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LOS CONTRATOS DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.-**

Nuestra Ley General de Sociedades, Ley 26887, en su Libro V, principalmente en los artículos 438° y 440°, define al contrato de Asociación en Participación,

como un contrato asociativo, por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

Tiene entre sus principales características las siguientes:

- Es un contrato asociativo, nominado y típico.
- Es un contrato privado que debe constar por escrito.
- No origina la creación de una persona jurídica.
- No requiere de inscripción en los Registros Públicos.
- El asociante actúa en nombre propio y le corresponde, en forma exclusiva, la gestión de los negocios o empresas materias del contrato.
- No existe relación jurídica entre los asociados y los terceros, ni entre éstos y los primeros.

A manera de antecedente, respecto a la regulación que los mencionados contratos tenían en la Ley del Impuesto a la Renta, debemos indicar que hasta el año 1998, tenían la calidad de contribuyentes de este impuesto<sup>1</sup>, sin embargo, en el último párrafo del artículo 14° y en el artículo 29° de la Ley del Impuesto a la Renta, regulada por el Decreto Legislativo 774, se señaló que las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante; es decir, por un lado, eran personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta con RUC y contabilidad independiente; por otro lado, se les obligaba a atribuir los resultados del negocio en cabeza del asociante y asociado, considerando los ingresos obtenidos, para efectos de determinar sus respectivos pagos a cuenta mensual y de declaración anual del Impuesto a la Renta; estableciendo de esta manera, un régimen de “transparencia fiscal”, que resultaba contradictorio.

A efectos de corregir esta deficiencia normativa, el 30 de diciembre de 1998, se publicó la Ley N° 27034, que junto con el Decreto Supremo 194-99-EF,

---

<sup>1</sup> El artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por D.L.774, le dio la condición de persona jurídica a los contratos de Asociación en Participación, por lo que de acuerdo con el inciso e) del artículo 28° del mencionado decreto legislativo, dichos contratos tenían la condición de contribuyentes del Impuesto a la Renta.

eliminaron toda referencia a los contratos de Asociación en Participación, dejando de tener la condición de contribuyentes, entes transparentes y la obligación de llevar contabilidad independiente. Asimismo, se señaló que los miembros de la Asociación en Participación que se les hubiera atribuido ingresos durante el ejercicio 1999, debían presentar declaración jurada rectificatoria, no siendo aplicables intereses ni multas, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 170° del Código Tributario, conforme a lo siguiente:

- i) Los asociados debían excluir los ingresos de los pagos a cuenta.
- ii) Los asociantes debían adicionar los ingresos reconocidos por los asociados para efectos de sus pagos a cuenta.

Posteriormente, con fecha 21 de marzo de 2000, se publicó la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, donde se estableció que los Contratos de Asociación en Participación debían solicitar su baja de inscripción en el RUC, los asociados debían reconocer como parte de su renta empresarial los resultados del contrato asociativo y los asociantes los podrían deducir como costo o gasto.

En ese sentido, consideramos que la posición adoptada por la Administración Tributaria, parecía ser la que mas se acercaba al esquema de atribución de resultados y deducción de gastos del Impuesto a la Renta, pues como refiere el profesor Jorge Picón Gonzales<sup>2</sup> al tratar la participación correspondiente al asociado como gasto deducible de la renta neta del asociante, permite distinguir la capacidad tributaria tanto del asociante como del asociado, es decir los resultados de otros negocios del asociante (pérdidas tributarias o saldo a favor), no modificarán el impuesto que le corresponda pagar al asociado, quien, a su vez, podrá agregar a sus rentas del ejercicio la participación en el contrato de asociación en participación.

## **II. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS CRITERIOS ESTABLECIDOS POR EL TRIBUNAL FISCAL A LO LARGO DE LOS ÚLTIMOS AÑOS.-**

---

<sup>2</sup> En el libro ¿Quién se llevó mi gasto, la Ley, ¿la Sunat o yo?, Capítulo 31, Contratos de Colaboración Empresarial y Asociación en Participación, edición 2019, página 372.

Como veníamos señalando anteriormente, ante la falta de regulación expresa en la Ley del Impuesto a la Renta y más allá de algunos cuestionamientos que podrían realizarse a la mencionada resolución de superintendencia, como contravenir el principio de legalidad y reserva de ley<sup>3</sup>; el esquema de deducción de gastos y atribución de resultados establecidos en la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, fue aceptado tanto por la Administración Tributaria, así como el Tribunal Fiscal.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 732-5-2002, señaló lo siguiente:

La participación en el negocio pagada por el asociante al asociado en el contrato de asociación en participación, sólo podía ser deducida como gasto siempre que se acreditara que se hubiera efectuado, como prevé el numeral j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que establece que no serán deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal en la referida resolución, no cuestionó que el asociante dedujera como gasto la participación pagada al asociado, sino que ese gasto debía acreditarse con un comprobante de pago que cumpliera los requisitos establecidos en su reglamento.

En esa misma línea jurisprudencial, en la RTF N° 7527-3-2010 indicó lo siguiente:

En el caso de autos, la Administración no discute la naturaleza económica del contrato de asociación en participación celebrado con las citadas empresas, ni en el carácter de deducible como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta de la participación en el resultado del negocio (atribución de la utilidad), siendo que en el presente reparo

---

<sup>3</sup> Uno de los aspectos sustanciales del tributo, es la deducción de gastos, los cuales no deberían ser regulados mediante una norma reglamentaria como una resolución de superintendencia.

solo corresponde analizar si el gasto deducido se encuentra debidamente sustentado.

Posteriormente, el Tribunal Fiscal empieza a analizar los Contratos de Asociación en Participación de forma distinta, desde la perspectiva fiscal, estableciendo que correspondía al asociante, determinar y pagar el impuesto a la Renta por la totalidad de las rentas gravadas obtenidas en el contrato asociativo, quien entregará al asociado una renta desgravada.

Por ejemplo, en la Resolución 18351-4-2013, el Tribunal Fiscal refirió lo siguiente:

El negocio que es materia de contrato es de cargo del asociante y al corresponder a éste la determinación del Impuesto a la Renta, el asociado no puede deducir los gastos en que incurre sobre los bienes afectados al contrato de asociación en participación;... siendo además que en doctrina se ha señalado que considerando que el asociado percibiría del contrato una renta desgravada, no podría deducir los gastos en que hubiere incurrido respecto de bienes afectos al contrato, pues no contaría con renta bruta gravable contra la cual deducirlos.

Posteriormente, con fecha 23 de enero de 2017, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución 637-2-2017, estableciendo lo siguiente:

Que tomando en consideración las previsiones normativas de la Ley del Impuesto a la Renta aplicables para el ejercicio materia de análisis y que el asociante es el titular exclusivo del negocio o empresa objeto del contrato mientras que el asociado se limita a entregar una contribución a cambio del derecho a participar en los resultados, se concluye que en el presente caso, de obtenerse utilidades en el negocio o empresa materia del contrato, el asociante será el único obligado a determinar y pagar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría por la totalidad de las rentas gravadas que se obtuvieran de dicho negocio o empresa y, luego de ello,

de corresponder, deberá entregar la participación que corresponda al asociado.

Como se puede apreciar, en esta última resolución, el Tribunal Fiscal desconoció la participación que había pagado el asociante al asociado, pues considera que esta participación se debe realizar luego de haber calculado el Impuesto a la Renta.

Discrepamos con este criterio, que desnaturaliza este tipo de contratos, así como muestra un profundo desconocimiento de la mecánica que tiene el Impuesto a la Renta; es a partir de esta resolución, la cual fue confirmada por la Resolución 3945-2-2018, entre otras, que siguieron el mismo criterio, que se produjo una incertidumbre jurídica en las empresas que utilizaban este tipo de contratos.

### **III. ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA N° 02398-11-2021 EMITIDA POR EL TRIBUNAL FISCAL.-**

Con el fin de dilucidar estas resoluciones contradictorias, señaladas anteriormente, con fecha 11 de marzo de 2021, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución de Observancia Obligatoria N° 2398-11-2021, estableciendo el siguiente criterio que pasamos a detallar:

Con el propósito de entrar en detalle, debemos indicar que esta resolución de observancia obligatoria se emitió a raíz de un reparo efectuado por la Administración Tributaria por ingresos no reconocidos producto de una participación como asociada en un contrato de Asociación en Participación, que consideraba que en virtud de lo establecido en el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, entre otras normas, los ingresos provenientes de su participación en el aludido contrato debieron ser reconocidos.

Por su parte, el contribuyente sostenía que el monto que recibió por su participación como asociado en el Contrato de Asociación en Participación

constituye renta inafecta, por cuanto en aplicación de la Ley N° 27034 y el Decreto Supremo N° 194-99-EF, aplicables a su caso, las ganancias derivadas del aludido contrato asociativo recaen única y exclusivamente en el asociante, en consecuencia, las rentas que e le distribuyen no están gravadas, caso contrario, se estaría efectuando una doble imposición.

En la mencionada resolución de observancia obligatoria, respecto a la participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación constituye o no ingreso gravado para efectos del Impuesto a la Renta, se presentaron tres interpretaciones:

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

En ese sentido, recogiendo el Informe de Sala Plena N° 2021-03, el Tribunal Fiscal en una ajustada votación, recogió la tercera interpretación y concluyó respecto al caso de autos, que la participación que recibió el contribuyente fiscalizado califica como dividendo u otra distribución de utilidades, de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, al ser una persona jurídica domiciliada en el país, en virtud de lo previsto en el artículo 24-B de la citada ley, dicha renta no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.

Asimismo, se estableció que lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/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, por lo que no puede aplicarse a casos distintos normados en ella.

#### **IV. ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA N° 5320-9-2021 EMITIDA POR EL TRIBUNAL FISCAL.-**

Debemos agregar que el 1 de Julio de 2021, se publicó en el diario oficial “El Peruano” la Resolución de Observancia Obligatoria N° 5320-9-2021, emitida por el Tribunal Fiscal, que recogiendo el Acuerdo N° 05-2021, establece que no procede aplicar intereses ni sanciones que se originen con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Pena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario, siendo que los intereses que no procede aplicar son aquellos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la Resolución N° 2398-11-2021, de observancia obligatoria, en el diario oficial “El Peruano”.

#### **V. CONCLUSIONES.-**

Para poder efectuar un análisis de la Resolución de Observancia Obligatoria N° N° 2398-11-2021, habría que revisar el inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala:

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.

En ese orden de ideas, como señalamos al principio, los contratos de asociación en participación dejaron de tener la condición de personas jurídicas para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, por su parte, el asociante podría o no tener la condición de persona jurídica; asimismo, cuando la mencionada ley se refiere a asociados, se está refiriendo a aquellas personas que no llegan a tener la condición de socios nominales dentro de una sociedad.

Para mayor detalle, debemos indicar que para llegar a dicha conclusión, el Tribunal Fiscal cita a la doctora Castillo Botetano<sup>4</sup> que refiere lo siguiente:

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.

En ese sentido, consideramos que, si bien la doctrina es fuente del derecho tributario, la autora establece una similitud de carácter económico entre la participación que recibe el asociado y la retribución de dividendos, es decir, realiza una analogía; por su parte, el Tribunal Fiscal sin hacer su propio análisis hace suyo este argumento, lo que resulta cuestionable<sup>5</sup>.

A nuestro modesto entender, consideramos que se hubiesen podido gravar los contratos de asociación en participación como flujo de riqueza, de acuerdo con el numeral c) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, siguiendo el esquema establecido en la mencionada ley, los asociantes hubieran podido deducir como gasto la participación entregada al asociado o se hubiera podido gravar la totalidad del impuesto a la renta en cabeza del asociante y este entregaría al asociado una renta desgravada, de esta manera, el Tribunal Fiscal hubiera seguido en una línea jurisprudencial similar a las resoluciones que emitió en estos últimos años, otorgando de esta manera, mayor predictibilidad a los contribuyentes.

---

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> La Norma VIII del TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, proscribire que en vías de interpretación se creen tributos.

Respecto a la Resolución de Observancia Obligatoria N° 5320-9-2021, emitida por el Tribunal Fiscal, que resolvió inaplicar el cobro de intereses y sanciones en virtud del artículo 170° del Código Tributario, debido a que un importante número de contribuyentes se vería afectado por el cambio de criterio establecido en la Resolución N° 2398-11-2021, consideramos positivo este esfuerzo, sin embargo, todavía quedarían algunas dudas por esclarecer, por ejemplo, si soy persona jurídica y he venido abonando mi impuesto a la renta en calidad de asociado, podría solicitar la devolución de lo cancelado?, de ser así, a partir de qué fecha se computaría el plazo de prescripción para presentar mi solicitud, desde que realice el pago o a partir que el Tribunal Fiscal modificó su criterio y el pago se convirtió en indebido?, somos de la opinión que sería la segunda opción.

En sentido, pese a esta última resolución emitida por el Tribunal Fiscal, buscando ocasionar el menor perjuicio posible a los contribuyentes, consideramos que aún quedan aspectos por dilucidar y esperamos que en el menor tiempo posible el legislador tributario pueda de una vez, llenar los vacíos que tiene la Ley del Impuesto a la Renta respecto de este tipo de contratos asociativos.

## **FUENTES DE INFORMACIÓN**

Código Tributario.

Decreto Legislativo 774 - Ley del Impuesto a la Renta.

Ley N° 26887 - Ley General de Sociedades

Resolución de Observancia Obligatoria N° 2398-11-2021.

Resolución de Observancia Obligatoria N° 5320-9-2021.

Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT.

Picón Gonzales, J. (2019.) *¿Quién se llevó mi gasto, la Ley, ¿la Sunat o yo?*.

Dogma Ediciones.