

## **BOLETÍN ESPECIAL No. 3/2021**

### **El Tribunal Fiscal establece como debe reconocerse la participación que recibe el asociado en una Asociación en Participación para efectos del Impuesto a la Renta**

**RESUMEN:** La participación que reciba el asociado califica como un dividendo u otra forma de distribución de utilidades, el cual estará o no gravado con el Impuesto a la Renta dependiendo si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país.

Mediante la RTF No. 02398-11-2021, la cual constituye precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal indicó cual es el tratamiento que se le debe otorgar a la participación que recibe un asociado de una Asociación en Participación para efectos del Impuesto a la Renta.

#### **I. Antecedentes**

La Asociación en Participación (AEP) es un contrato asociativo regulado en el artículo 440° de la Ley General de Sociedades, a través del cual una persona denominada **asociante** concede a otra u otras personas, denominadas **asociados**, una participación en el resultado de las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de una determinada contribución.

Una de las principales características de la AEP es que el asociante actúa a nombre propio, correspondiéndole exclusivamente a él la gestión del negocio o la empresa. De esta manera, será únicamente el asociante quien responda por las obligaciones asumidas frente a terceros, no existiendo ninguna relación jurídica entre estos últimos y los asociados.

Ahora bien, hasta el ejercicio 1998, las AEP tuvieron la calidad de contribuyentes del Impuesto a la Renta, encontrándose obligadas a determinar sus obligaciones tributarias, llevar contabilidad de forma independiente a la de sus partes, entre otras obligaciones inherentes a los contribuyentes. Dicha situación cambió con la entrada en vigencia de la Ley No. 27034, norma que modificó la Ley del Impuesto a la Renta excluyendo como sujetos del impuesto a las AEP y eliminando el régimen de “transparencia fiscal” aplicable a estas últimas.

La exclusión de las AEP como sujetos del impuesto generó gran incertidumbre entre los contribuyentes que empleaban dicho contrato asociativo para realizar sus negocios, en tanto que no se estableció un régimen transitorio aplicable para aquellas AEP existentes al 1 de enero de 1999 ni una regulación específica para las AEP que se constituyeran con posterioridad.

Bajo este contexto, en el año 2000, la SUNAT publicó la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, cuyo artículo 6° estableció que los socios de aquellas AEP existentes al 1 de enero de 1999 que llevaran contabilidad independiente debían deducir como costo o gasto, según corresponda, las participaciones otorgadas a los socios, mientras que estos últimos debían declarar dichas participaciones como rentas de tercera categoría.

Sin embargo, al no quedar claro cuál era el tratamiento tributario aplicable para las AEP constituidas con posterioridad al 1 de enero de 1999, se establecieron las siguientes posiciones:

- a) Bajo una **primera posición**, la participación del asociado constituye gasto para el asociante y renta de tercera categoría para el asociado. Esta posición se sustenta en lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia y ha sido recogida en las RTFs Nos. 00732-5-2002 (referida al ejercicio 1999) y 18351-4-2013 (referida al ejercicio 2004).
- b) Bajo una **segunda posición**, la participación del asociado no constituye gasto para el asociante, quien deberá tributar por el íntegro del resultado del negocio, luego de lo cual deberá determinar la participación del asociado, la cual ya no estará gravada con el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Esta posición sostiene que la Resolución de Superintendencia creó un régimen transitorio aplicable únicamente al ejercicio 1999 para las AEP existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente. En ese sentido, para los ejercicios siguientes, no existiría norma que establezca que la participación que corresponde al asociado califica como “renta de tercera categoría” y que es “gasto deducible” para el asociante. Esta segunda posición ha sido recogida en reciente jurisprudencia, tal como las RTFs Nos. 00637-2-2017 (referida al ejercicio 2004) y 03945-2-2018 (referida a los ejercicios 2002 al 2004).

Siendo esto así, cuando el asociado sea una persona jurídica domiciliada, la renta no estará gravada con Impuesto a la Renta alguno. Sin embargo, no resultaba claro cuál sería el tratamiento tributario de dicha renta cuando los socios son personas naturales domiciliadas o sujetos no domiciliados.

## **II. Pronunciamiento de observancia obligatoria**

1. En el marco de un procedimiento de fiscalización parcial iniciado a un asociado por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la SUNAT observó que este último no reconoció como ingresos gravados con el Impuesto las participaciones que recibió de una AEP, por lo que procedió a reparar dicho concepto reduciendo la pérdida declarada en dicho ejercicio.

2. Para el asociado, las participaciones que recibió por la AEP constituían rentas inafectas, en tanto que quien debe tributar por aquellas era el asociante. Asimismo, manifestó que no resultaba aplicable lo establecido en la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, ya que la misma estaba dirigida para las AEP existentes al 1 de enero de 1999 que llevaran contabilidad independiente.
3. Al respecto, el Tribunal Fiscal consideró que la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT estableció un régimen transitorio para aquellas AEP existentes al 1 de enero de 1999 y que llevaran contabilidad independiente, con la finalidad que determinen el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999. Siendo esto así, **no correspondía aplicar dicho régimen a las AOP constituidas a partir del 1 de enero de 1999.**
4. Por otro lado, al analizar la naturaleza de las AEP, el Tribunal Fiscal consideró que **lo que se le otorga al asociado en calidad de participación es en realidad el derecho a participar en las utilidades o resultados del negocio emprendido por el asociante, lo cual constituye para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta un “dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades”.**
5. De esta manera, la participación de una AEP obtenida por una persona jurídica domiciliada en el país no se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta, en tanto que los dividendos que reciben las personas jurídicas no se encuentran gravados, en virtud de lo establecido por el artículo 24°-B de la Ley del Impuesto a la Renta. Caso contrario, si quien recibe la participación es una persona natural o una persona no domiciliada, dicha renta calificará como dividendo y estará gravada con la tasa del 5%.
6. Siendo esto así, al ser la asociada en la controversia materia de análisis una persona jurídica domiciliada en el país, el Tribunal Fiscal concluyó que no correspondía que se graven las participaciones que recibió de la AEP, por lo que levanto el reparo determinado por la SUNAT. Asimismo, procedió a establecer el siguiente criterio de observancia obligatoria:

***“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 según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no estará 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.”***

Cabe resaltar que **la posición del Tribunal Fiscal representa una gran contingencia para todos los asociantes de una AEP que hayan registrado como gasto las participaciones otorgadas a sus asociados**, en tanto que dichos conceptos ya no

podrán ser deducidos para la determinación de la renta imponible por tener la calidad de dividendos pagados.

Por otro lado, si bien es cierto que en la Casación No. 10814-2016-LIMA, la Corte Suprema concluyó que el asociante puede deducir como gasto del ejercicio las participaciones entregadas a los asociados, siempre que cuente con el comprobante de pago respectivo, **la materia controvertida de dicho proceso se encontraba vinculada únicamente a determinar si le correspondía o no al asociante contar con un comprobante de pago para sustentar la participación que le otorgó al asociado a efecto de deducirla como gasto, más no a aclarar cuál era el tratamiento tributario aplicable a las AEP constituidas con posterioridad al 1 de enero de 1999.**

Finalmente debe anotarse que, aun cuando este criterio es coherente desde un punto de vista jurídico, ocasionará problemas prácticos para su aplicación, sobre todo tratándose de asociantes que mantienen en forma simultánea más de una asociación en participación y/o de asociados que generan resultados negativos. Por ello, consideramos que es muy importante que se dicten normas reglamentarias a efecto de precisar el tratamiento tributario que debe darse a esta figura.

Cualquier duda o comentario que tenga en relación al presente fallo, agradeceremos nos los hagan llegar a las siguientes direcciones electrónicas: [egomez@gydabogados.com](mailto:egomez@gydabogados.com) o [smunoz@gydabogados.com](mailto:smunoz@gydabogados.com)