

Tratamiento de los Contratos de Asociación en Participación en aplicación del Decreto Legislativo N° 1541

Por: Francis Jean Pierr Sebastian Rodriguez y Pablo José, Huapaya Garriazo



Francis Jean Pierr,
Sebastian Rodriguez
Docente especialista en la Gerencia de
Formación y Capacitación. IAT- SUNAT



Pablo José
Huapaya Garriazo
Docente especialista en la Gerencia de
Formación y Capacitación. IAT- SUNAT

Introducción

Los artículos N° 438° al 448° de la Ley General de Sociedades regulan a los denominados contratos asociativos, conformados por los contratos de asociación en participación, en adelante CAP, y de consorcio (Ley N° 26887, 1997). Estos contratos tienen la característica de ser nominados y típicos, ya que se fija no solamente su denominación, sino que regula detalladamente los caracteres esenciales y las normas legales aplicables a uno y a otro (Elías Laroza, 2015, p. 100).

Los contratos asociativos tienen un carácter instrumental ya que es un medio para regular y ordenar las relaciones jurídicas que desean establecer las partes contratantes. Estos contratos no son un fin en sí mismo, sino un instrumento necesario para crear, regular, modificar o extinguir obligaciones patrimoniales. Cuando se generan este tipo de contratos, las partes pueden tener una multiplicidad de intereses patrimoniales, por lo cual los contratos presentan igualmente una gran variedad de funciones de carácter económico (Elías Laroza, 2015, p. 120).

El artículo N° 438° de la referida Ley define al contrato asociativo como aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Estos contratos no dan lugar a una persona jurídica independiente, deben constar por escrito y no están sujetos a inscripción en el Registro (Elías Laroza, 2015, p. 215).

1. Marco Referencial

1.1 Naturaleza Jurídica

Dentro de este marco, se puede decir que los CAP son aquellos por el cual un empresario, denominado asociante, concede a una o más personas naturales o jurídicas, llamadas asociados, una participación en los resultados de una o más empresas o negocios específicos, a cambio de aportes en dinero, bienes o servicios, sin que el contrato de lugar a la formación de una persona jurídica (Elías Laroza, 2015, p. 250).

Garrigues (1979, p.56) lo califica como una forma de tránsito entre la sociedad, que tiene personalidad jurídica, y la relación puramente contractual. Señala que los orígenes del contrato, históricamente, derivan de la más antigua forma de cooperación mercantil, la *commenda*, a través del negocio de participación o empresa secreta, así llamada porque las personas que realizan solamente aportes permanecen ocultas, mientras que la persona encargada del negocio es la única visible frente a terceros, en forma similar a lo que sucede en las sociedades en comandita (Garrigues, 1979, pág. 56).

El contrato de asociación en participación apunta a objetivos similares a los de los socios de las sociedades en comandita. Hay personas interesadas en no participar en la gestión y contar con responsabilidad

limitada (los asociados en la asociación en participación y los socios comanditarios) mientras que otras se ocupan de administrar la empresa y asumir la responsabilidad (el asociante en la asociación en participación y los socios colectivos) (Elías Laroza, 2015, p. 252).

En ese sentido, el asociante obtiene aportes para un negocio o empresa, sin tener que recurrir a préstamos de dinero, mientras que el o los asociados permanecen ocultos, sin intervenir en la gestión del negocio.

Bajo este marco, el artículo 440 de la Ley define al contrato de asociación en participación como uno 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 una determinada contribución (Ley N° 26887, 1997).

En ese sentido, este contrato tiene las siguientes características esenciales:

1. Es un contrato asociativo, nominado y típico.
2. Regula relaciones de integración en uno o más negocios del asociante, en interés común de todas las partes contratantes.
3. No está sujeto a otra formalidad que la de constar por escrito.
4. No origina la creación o nacimiento de una persona jurídica. Por ende, no tiene denominación ni razón sociales.
5. No hay obligación de revelarlo a terceros, pues es un contrato privado entre las partes.
6. El asociante actúa en nombre propio y le corresponde, en forma exclusiva, la gestión de los negocios o empresas materia del contrato.
7. No existe relación jurídica entre los asociados y los terceros, ni entre éstos y los primeros.
8. Las contribuciones de los asociados son utilizadas por el asociante, para el negocio o empresa. Si ellas consisten en bienes, se presume que pertenecen al asociante, aunque la Ley permite que permanezcan en propiedad del asociado.
9. Los asociados tienen derecho a la rendición de cuentas, al término de cada ejercicio y al terminar el negocio o la empresa.
10. El contrato puede establecer formas de fiscalización o control de los asociados sobre los negocios o empresas del asociante, objeto del contrato. Nada impide que ello se extienda, si así es pactado, a otros negocios del asociante, vinculados en cualquier forma a los que son materia del contrato.
11. Es un contrato sujeto a plazo, determinado o determinable. En otras palabras, el plazo puede pactarse expresamente o se puede deducir del objeto del contrato.

1.2 Enfoque Societario

Como mencionamos, los CAP son contratos asociativos¹ considerado como una herramienta mercantil de generación de negocio, siguiendo su definición legal, es el contrato 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 contribución².

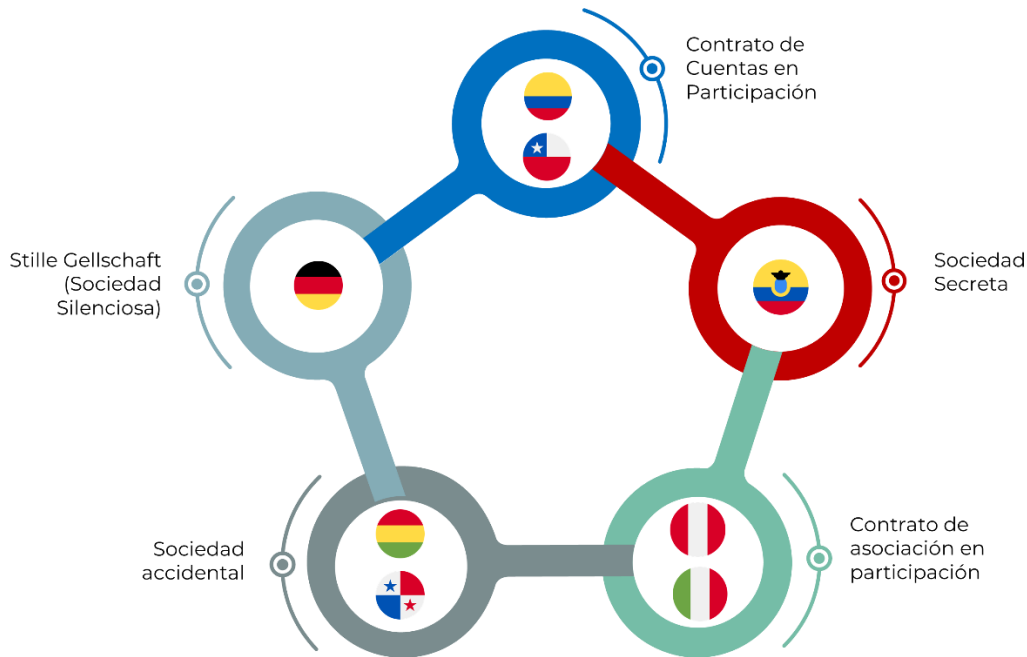
¹ La definición consta en el artículo 438 de la Ley N° 26887 Ley General de Sociedades, se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

² Artículo N° 440 de la Ley N° 26887 Ley General de Sociedades.

Cabe precisar, que la denominación CAP no es única y exclusiva a nivel internacional. En otros países cuenta con diferente denominación, los cuales se reflejan en el siguiente cuadro:

Figura 1

Otras denominaciones a los Contratos de Asociación en Participación.



Fuente: Tomados del Curso Tratamiento Tributarios de los Contratos Asociativos y Contratos modernos dictado por el Dr. Lorgio Moreno en la SUNAT, 16 de setiembre de 2019

Entonces en una asociación en participación, una persona, que asume la calidad de asociante, desarrolla un negocio y acepta la contribución de otra u otras personas en dinero, servicios o bienes, para continuar con el desarrollo del negocio. Asignándoles una determinada participación en las ganancias (Northcote, García, & Tambini, 2012)

Cada una de las partes intervinientes en este tipo contrato tienen sus propias obligaciones, las correspondientes al asociante corresponden a la dirección y gestión del negocio de forma exclusiva, por consiguiente, cuenta con decisiones propias; en cambio el asociado solo participa en las utilidades o pérdidas que genere dicho negocio, sin tener alguna vinculación con terceros.

Para ello, los parámetros legales del presente contrato se encuentran en el libro quinto de la Ley N° 26887 Ley General de Sociedades, estableciéndose las características primordiales para la identificación de un CAP, estas son:

- El CAP debe constar por escrito y no se cuenta con razón social ni denominación. Por tanto, no existe la exigencia de realizar alguna inscripción en registros públicos (es un contrato y no una persona jurídica).
- La dirección o gestión del negocio le corresponde única y exclusiva al asociante, el cual actúa en nombre propio.
- No existe una relación jurídica entre los terceros y los asociados. El es el sujeto de los derechos y obligaciones que la actividad empresarial materia del contrato genere frente a terceros. Lo cual no impide que el asociado pueda generar dichos vínculos, sobre todo obligaciones en determinadas situaciones. Por ejemplo, si su contribución consistiera en una obligación de hacer, al ejecutar la prestación objeto de la misma podría causar daños y perjuicios a terceros, quedando obligado a la indemnización respectiva, siendo una responsabilidad civil extracontractual (Talledo, 1998, p.12).

- Los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni éstos ante aquéllos.
- La duración de los CAP, por lo general, son de corto tiempo. No obstante, perdurarán en el tiempo en la medida que exista o tenga vida el negocio.
- 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.
- No existe una exigibilidad de fecha cierta en el CAP. Sin embargo, dicho mecanismo probatorio genera convicción de la fecha de existencia del contrato.

De lo mencionado, queda claro que el asociante es el encargado de la dirección del negocio y el asociado solo queda a la espera de los resultados de este (utilidades o pérdidas). Entonces, de existir alguna mínima intervención en el negocio por parte del asociado, el CAP se desnaturalizaría.

En atención a lo anterior, se refleja en primer lugar que los CAP son contratos donde existe un riesgo para el asociado en relación con su aporte. Sin embargo, el artículo 444 de la Ley de Sociedades establece un caso especial en los CAP (Ley N° 26887, 1997), donde no existiría riesgo alguno sobre el aporte del asociado, como vemos en el texto normativo:

Artículo 444.- Participaciones y casos especiales

Salvo pacto en contrario, los asociados participan en las pérdidas en la misma medida en que participan en las utilidades y las pérdidas que los afecten no exceden el importe de su contribución. Se puede convenir en el contrato que una persona participe en las utilidades sin participación en las pérdidas, así como que se le atribuya participación en las utilidades o en las pérdidas sin que exista una determinada contribución.

En conclusión, los CAP pueden ser de dos tipos con riesgo, donde la participación del asociado se da tanto en las utilidades como las pérdidas y en los CAP sin riesgo se refiere que solo existe una participación sobre las utilidades y no de las pérdidas.

1.3 ¿Cuándo se desnaturaliza el contrato de asociación en participación?

La desnaturalización de los CAP ocurrirá cuando se incumplan los requisitos y/o características exigidas en la normatividad societaria, las cuales fueron abordadas en el punto anterior. No obstante, el Tribunal fiscal en su diversa jurisprudencia se ha pronunciado en las situaciones donde se desnaturaliza dicha figura contractual. Entre ellas, tocaremos las siguientes:

Figura 2

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal relacionada a la desnaturalización de los Contratos de Asociación en Participación

RTFs N° 120-1-2000, 03161-3-2004 y 03522-1-2005

- En estas jurisprudencia se analizan diversos tipos de contratos. Su principal finalidad es identificar la naturaleza jurídica de los contratos de asociación en participación. Ante ello, el Tribunal Fiscal concluyó que si el asociado no participaba en los resultados o utilidades de un negocio no se podía estar frente a una asociación en participación.

RTF N° 03584-4-2009

- El análisis de la jurisprudencia, nos trae a reflexión que sólo en caso que se confirme un acuerdo de entrega de la participación al asociado calculadas sobre la base de "ventas netas" y/o "ventas brutas" de un negocio o empresa del asociante, sin considerar sus costos y/o gastos se estaría haciendo un ilegal uso de esta figura contractual.

RTFs N°08296-1-2004, 11703-3-2011, 12134-8-2011 y 14312-9-2013

- En un contrato de asociación en participación existen dos sujetos. El asociado que transfiere su participación al asociante (no existencia de algún contrato interno). No puede transferir dicha participación.

RTF N° 06725-5-2019

- Se rescata de esta jurisprudencia dos puntos importantes. El primero que el asociante no ejerce el control sobre el destino o utilización de los aportes y el segundo que el asociante no participa en el resultado o utilidades de la empresa o negocio particular, con asunción del consiguiente riesgo.

RTFs N° 19432-10-2011 y 07560-10-2019

- Las jurisprudencias resaltan que en el asociado no puede tener un rol activo dentro de la operación comercial, porque el gestor del negocio es el asociante quien dirige el negocio, caso contrario, estamos frente a una desnaturalización.

RTFs N° 06725-5-2019 y 01770-1-2019

- No puede existir un doble cobro, por un medio se cobraba el aporte del servicios (facturación) y por otro la participación, dicho acto desnaturaliza el contrato.

1.4 Enfoque Tributario

1.4.1 Implicancias en el Impuesto a la Renta hasta antes del 01.01.2023

a. Régimen vigente hasta el ejercicio 1998

Hasta el año 1998, el artículo 65° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en adelante LIR, consideraba a la Asociación en Participación entre las entidades obligadas a llevar contabilidad independiente por lo que se aplicaba un régimen de transparencia, es decir que tributaban los asociados sobre los resultados obtenidos de ese contrato (Análisis Tributario, 2006, p. 28).

En la RTF N° 3199-3-2005, el Colegiado señaló que para dicho ejercicio la norma optó por el régimen de transparencia, por lo que las rentas serían atribuidas a las partes que las conformarán, es decir, no se consideraban a dichos contratos como contribuyentes del impuesto, sino se imputaban las rentas según la participación acordada y se gravaba con el impuesto a cada integrante.

b. Régimen vigente a partir del ejercicio 1999

El 28 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034 indicando que, a partir del 1 de enero de 1999, se dejó sin efecto el régimen de transparencia para este tipo de contrato asociativo por tanto se convertían en entidades opacas, correspondiendo únicamente al asociante la determinación y pago del Impuesto a la Renta.

En aplicación de esta norma, la Administración Tributaria aprobó la R.S. N° 042- 2000/SUNAT, publicada el 21 de marzo de 2000, por la que dictó normas sobre la declaración jurada anual de los contratos de

colaboración empresarial y el procedimiento para que las asociaciones en participación soliciten su baja del RUC.

Por tanto, entre otros aspectos, esta regulación indicó que resultaba razonable que el asociado debía deducir el monto de la depreciación que correspondiera a los bienes que se hubieran cedido en uso a la Asociante para la realización del negocio. Como se observa, esta norma confirmó la aplicación de un régimen de transparencia para el ejercicio 1999.

Si bien el Tribunal Fiscal confirmó dicho criterio, conforme las RTF N° 732-5- 2002 y 1165-3-2004, es verdad que se aplica erróneamente para el ejercicio 1999 las disposiciones vigentes hasta 1998, sin considerar las modificaciones introducidas por la Ley N° 27034 (Análisis Tributario, 2006, p. 29).

Figura N° 3

Síntesis de la evolución normativa de los CAP



Fuente: Exposición de reforma INER 2022

c. Régimen vigente a partir del ejercicio 2000

Las reglas establecidas en la Resolución N° 042-2000/SUNAT no aparecen expresamente señaladas en la LIR luego de la modificación operada por la Ley N° 27034, ello porque dicha resolución fue emitida a propósito de lo dispuesto en la Séptima Disposición Final y Transitoria del D.S. N° 194-99-EF para el ejercicio 1999.

Conforme a ello, corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas o prestación de servicios, así como los gastos incurridos en su generación. En este sentido, a partir del ejercicio 2000, la determinación y pago del IR por las ganancias obtenidas de la Asociación en Participación recaen única y exclusivamente en cabeza del Asociante.

Se debe indicar además que, conforme el artículo 440° de la Ley General de Sociedades, el Asociado solo puede participar en los resultados o en las utilidades del negocio o empresa que realiza el Asociante, de modo que si la participación fuera respecto de ingresos que obtuviera este último no habría contrato de Asociación en Participación por mucho que las partes lo denominen así.

Es importante indicar que, aunque el CAP tiene carácter oneroso, el asociado no recibe una retribución a su aporte sino un simple derecho expectatio de su participación. Siendo así, la utilidad que corresponde a los Asociados no son retribuciones de su contribución (Análisis Tributario, 2006, p. 29).

En buena cuenta, lo que sucede es la causa de las utilidades atribuibles al asociado no reside en la contribución realizada por él, sino en el hecho de que el negocio del asociante ha dado utilidades. Esta idea es recogida por la Corte Suprema en la Sentencia recaída en el Expediente N° 1461-2002 del 15.12.2002, en donde se indica que la asociación en participación no es un contrato de prestaciones recíprocas ya que el asociante no está en la obligación de efectuar una prestación a favor del asociado y viceversa, de modo que el contrato subsiste simplemente en la participación del asociado en el riesgo del negocio (Análisis Tributario, 2006, p. 30).

Como se ve, la participación de utilidades que confiere el asociante al asociado puede calificar como otra forma de distribución de utilidades conforme a los alcances del literal i) del artículo 24° y el artículo 24°-A de la LIR. En efecto, el referido literal i) del artículo 24° señala que se consideran rentas de segunda categoría los dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades.

Esta forma de distribución de utilidades no califica como dividendo al que se refiere el literal a) del artículo 24°-A de la LIR, pues este surge con la distribución de las utilidades efectuadas por las sociedades mercantiles a los socios, ello, aunque el derecho de participación en los resultados atribuidos al asociado resulte similar al del socio de una sociedad (Análisis Tributario, 2006, p. 30).

Ahora bien, la LIR no contiene una definición del término “utilidades” por lo que podrían generarse dudas en torno a sus alcances en el caso materia de comentario.

En ese sentido, la participación de los asociados en las “utilidades” del negocio o empresa del asociante podría encuadrarse en los alcances del literal e) del artículo 24°-A de la LIR, que establece como una forma de distribución de utilidades a las participaciones de utilidades que provengan de partes de fundador, acciones de trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administradores o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora.

Entonces, en el caso de los CAP, el contrato es el título que confiere a los asociados dicho derecho a participar en los resultados del negocio o empresa del asociante (Análisis Tributario, 2006, p. 30).

Ahora, bajo esta perspectiva, en vista de que el segundo párrafo del artículo 24°-B de la LIR, 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, las utilidades recibidas por los asociados como consecuencia de la aplicación del contrato de asociación en participación no será materia de gravamen del Impuesto a la Renta.

Bajo esta misma lógica, las referidas utilidades no deberían incluirse para la determinación de los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta a cargo del asociado ya que sólo resultan computables los ingresos gravables, lo que no ocurre en este caso (Análisis Tributario, 2006, p. 30).

Esta lógica fue recogida por el Tribunal Fiscal, la cual mediante la RTF N° 2398-11-2021, publicada el 2 de abril de 2021, indicó a través de criterio de observancia obligatoria 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 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 está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría

d. Régimen aplicable a partir de 01.01.2023

La problemática surgida en el CAP se enfoca en los cambios normativos de la Ley 27034 (Ley N° 26887, 1997), los cuales se obtuvo diversas posiciones que causaban una inseguridad jurídica para los contribuyentes en la ejecución de estos tipos de contratos.

Figura N° 4

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal en relación con los CAP



JURISPRUDENCIA 1
RTF N° 732-5-2002

Ejercicio 1999: Proc. Transitorio
Asociante: Deduce como gasto la participación y sustenta con CDP
Asociado: Rta. Gravada de 3ra. Cat.



JURISPRUDENCIA 2
RTF N° 3199-3-2005

Ejercicios 1999 y 2000
Asociante: Tributa por la totalidad de la renta y no deduce como gasto la participación (se deja sin efecto Régimen de Transparencia Fiscal)
Asociado: Rta. No gravada (solo tributan los asociantes)



JURISPRUDENCIA 3
RTF N° 18351-4-2012

Ejercicio 2004
Asociante: Registra en su contabilidad los ingresos totales y todos los gastos incurridos, y además deduce como gasto las participaciones que entrega a sus asociados.
Asociado: Rta. Gravada de 3ra. Cat.



JURISPRUDENCIA 4
RTF N° 00637-2-2017

Ejercicio 2004
Asociante: Es el único que gestiona el negocio y está obligado a determinar y pagar el IR de 3ra. Cat. Por la totalidad de las rentas gravadas que obtuviera dicho negocio
Asociado: No debe gravar nuevamente con el IR el importe recibido del Asociante.



JURISPRUDENCIA 5
RTF N° 2398-11-2021

Ejercicio 2008
Asociante: Cumple un rol similar al socio de una Sociedad; la participación califica como dividendo.
Asociado: Es el único responsable por la determinación y pago IR derivado de las rentas producidas por el CAP.

Fuente: Exposición de reforma INER 2022

Como indicamos anteriormente, el Tribunal Fiscal por medio de la RTF N° 02398-11-2021 de observancia obligatoria, 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”.

A raíz de dicho pronunciamiento, conlleva la realización de un cambio normativo exigido para la figura contractual de los CAP, necesidad que se requiere para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes que celebran este tipo de contratos. Si clasificamos las posiciones anteriores a este fallo, se observa que existieron hasta 3 posiciones sobre el tratamiento de los CAP a lo largo del tiempo.

Figura N° 5

Posiciones del Tribunal Fiscal en relación con la participación del asociantes y asociado

Posiciones	Asociado	Asociante	Pronunciamientos del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial
Posición N.° 1	La participación del asociado constituye una renta de tercera categoría.	Gasto deducible	<ul style="list-style-type: none"> RTFs Nos. 732-5-2002, 18351-4-2013, 3584-4-2009 y 7527-3-2010. CAS N.° 10814-2016 LIMA de la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema.
Posición N.° 2	La participación del asociado no está gravada con el IR.	No constituye costo o gasto deducible	RTFs Nos 637-2-2017, 3199-3-2005 y 3945-2-2018.
Posición N.° 3	La participación del asociado califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades.	-	RTF de Observancia Obligatoria N.° 02398-11-2021.

Fuente: Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1541

Por ello, mediante el Decreto Legislativo N° 1541 se dispuso el siguiente tratamiento tributario para los CAP:

- Las contribuciones del asociado se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, de conformidad con las disposiciones que regulan el referido impuesto³. Por tanto, se dejan de lado aquella posición en que la contribución de la asociación era considerada una renta desgravada.
- La participación del asociado no constituye costo o gasto deducible para el asociante. Aquella posición vertida en la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, el cual indicaba que el asociante deduciría gasto o costo la participación del asociado, queda de lado.
- La obligación de retener a que se refiere los artículos 73-A y 76 de la LIR también es aplicable a los asociantes, respecto de las utilidades que distribuyan a favor de los asociados cuando estos sean personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país, o personas no domiciliadas en el país, respectivamente. La obligación de retener nace cuando los dividendos y otras formas de distribución de utilidades se pongan a disposición en efectivo o en especie.

Entonces se añade al texto normativo de la Ley del Impuesto a la renta un nuevo sujeto retenedor, el cual es el asociante quien tendrá la responsabilidad de efectuar dicha retención al momento realizar la distribución de la participación en cabeza del asociado.

- El asociante debe registrar en subcuentas especiales las operaciones del negocio objeto del contrato de asociación en participación. La necesidad de dicho registro busca la facilitación de las labores de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.
- Y por último, señalar que las demás disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamentación se aplicarán en tanto no se opongan a los establecido en los puntos anterior.

Cabe mencionar, que estas nuevas disposiciones planteadas para los CAP serán aplicadas a partir del 01.01.2023. Ante ello, la pregunta que surge es ¿Qué pasará con aquellos rendimientos generados a favor del asociado hasta el 31.12.2022? está interrogante ha sido absuelta por el ente fiscal por medio del informe N°000046-2022-SUNAT/7T0000, llegando a la siguiente conclusión:

Considerando lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, respecto de los rendimientos generados hasta el 31.12.2022 en el marco de un contrato de asociación en participación:

1. No corresponde considerar a los rendimientos obtenidos por el asociado como rentas empresariales, dado que los mismos califican como dividendos u otra forma de distribución de utilidades.
2. El pago de la participación del asociado por parte del asociante no constituye gasto deducible para el asociante para fines del impuesto a la renta.

En atención a las consideraciones señaladas anteriormente, la forma de aplicación será conforme las siguientes figuras:

³ La exposición de motivos del Decreto Legislativo 1541, 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 CAP.

En vista de ello, se puede sostener que existe una transferencia de propiedad a título oneroso cuando se realiza una contribución de bienes a título de propiedad o que existe una prestación de servicios a título oneroso cuando la contribución es un servicio.

En consecuencia, dichas contribuciones generan rentas gravadas con el Impuesto a la Renta y deben tributar conforme a las disposiciones que regulan el citado impuesto. (...)"

Figura N° 6

Esquema Tributario aplicable para los CAP a partir de 01.01.2023



Fuente: Exposición de reforma INER 2022

Figura N° 7

Tratamiento de los CAP a partir de 01.01.2023



Fuente: Exposición de reforma INER 2022.

Conclusiones

- En el contrato de asociación en participación lo conforman: el asociado, el cual aporta una contribución y participará en los resultados del negocio (utilidades o pérdidas) y el asociante es el responsable del negocio, teniendo la responsabilidad de rendir cuentas al asociado.
- Nuestra legislación societaria regula dos tipos de CAP, aquella donde el asociado asume un riesgo respecto a su participación y un caso especial donde no existe ningún riesgo para el asociado sobre su participación. Ante ello, en materia fiscal el Tribunal Fiscal se ha pronunciado solo en aquellos contratos donde existe un riesgo para el asociado.
- Las diferencias o discrepancias en relación con el CAP han quedado determinadas en el Decreto Legislativo N° 1541, brindando una seguridad jurídica a los contribuyentes y un tratamiento

tributario aplicable a las contribuciones y participaciones de los asociados en este tipo de contratos.

Bibliografía

Análisis Tributario. (2006). Régimen Tributario de los Contratos Asociativos. Análisis Tributario, XIX(227), 28-30.

Elías Laroza, E. (2015). Derecho Societario Peruano. (E. & Estudio Rodrigo, Ed.) Gaceta Jurídica.

Garrigues, J. (1979). Curso de Derecho Mercantil. Porrúa.

Ley N° 26887. (1997). Ley General de Sociedades. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H777285>

Northcote, C., García, J. L., & Tambini, M. (2012). Manual Práctico de la Ley General de Sociedades. Lima: Instituto Pacifico S.A.C.

Talledo, M. (1998). La Asociación En Participación, El Consorcio Y El Joint Venture: Aspectos Contractuales Y Tributarios.