

CONTRATOS DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

CONTROVERSIA TRIBUTARIA EN TORNO A LA DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS

CÉSAR DÁVILA ALVARADO (*)

1 INTRODUCCIÓN

Por el Contrato de Asociación en Participación (en adelante "AeP"), una persona denominada *asociante* acuerda otorgar la participación en los resultados de un negocio u empresa, de la cual es el único gestor, a otra u otras personas, denominadas *asociados*.

Una de las controversias más importantes, en relación a su tratamiento tributario, versa sobre el régimen aplicable a la distribución de la participación de resultados en favor del asociado.

Al respecto, un sector de la doctrina defiende la que denominaremos la "*tesis de ingreso y gasto*", esto es, que la distribución de la participación de una AeP constituye un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta (IR) para el asociado y un correlativo gasto deducible del asociante. Otro sector, en cambio, ha sostenido la denominada "*tesis de renta desgravada*" esto es, que el asociante, al ser el único encargado de la gestión del negocio, debe determinar y tributar el IR corporativo de dicho negocio, para luego solo distribuir una *renta desgravada* en favor del asociado, la cual no es deducible para el asociante ni está sometida nuevamente al IR corporativo del asociado.

Al analizar el régimen tributario del Contrato AeP, la primera dificultad que podemos identificar es que la interpretación de sus reglas suele pre-

RESUMEN

En el presente Informe tributario el autor desarrolla una tesis acerca del régimen fiscal aplicable a la distribución de la participación de resultados en favor del asociado en los contratos de asociación en participación.

sentar posiciones que dejan espacio para ambas tesis. Por ello, en el presente trabajo propondremos nuestra interpretación de dichas reglas, para luego intentar obtener algunas conclusiones respecto al tratamiento en materia del IR de la distribución de la participación de los referidos contratos.

2 PREMISAS CONCEPTUALES DEL CONTRATO DE AeP

2.1 Contrato Asociativo vs. Contrato de Colaboración Empresarial

El contrato de AeP, es definido en nuestra Ley General de Sociedades (LGS) como un *contrato asociativo* sin personalidad jurídica independiente de sus partes contratantes⁽¹⁾. Esta definición es relevante pues, en nuestra opinión, de las normas vigentes puede concluirse que el contrato de AeP pertenece al género de *contratos asociativos*, mas no a la especie *contratos de colaboración empresarial* (como los consorcios, por ejemplo).

Las razones de derecho positivo que sustentarían lo anterior serían, cuando menos, las siguientes: (i) que la propia LGS define al contrato de AeP como uno de "participación en resultados", y no como uno de "colaboración"⁽²⁾, (ii) que el documento deno-

(*) Abogado por la Universidad de Piura. Asociado de CMS Grau.

(1) De hecho, la regulación de los contratos de AeP y consorcios, se encuentra recogida en el "*Libro Quinto - Contratos Asociativos*" de la LGS. Así, el primer artículo de dicho Libro, define el concepto de contratos asociativos, en donde establece que:

"**Artículo 438° - Alcances**

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) Así lo señala el artículo 440° de la LGS:

"**Artículo 440° - Contrato de asociación en participación**

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 contribución".

Nótese que el término *contrato de colaboración empresarial* no es utilizado en ningún caso por las normas societarias, sino únicamente por las tributarias.

minado como Exposición de Motivos de la Ley N° 27034 señala expresamente que, el excluir a las AeP de las reglas de atribución/transparencia fiscal que antes le aplicaban, tenía como consecuencia equiparar lo que ya sucedía en las normas del IGV, las mismas que negaban la naturaleza de contratos de colaboración empresarial a las AeP⁽³⁾, y (iii) que la Séptima Disposición Final y Transitoria del D. S. N° 149-99-EF (“Séptima DFT”), que reglamenta la ley antedicha, así como la R. de S. N° 42-2000/SUNAT que a su vez complementa la aplicación de la Séptima DFT, establecen regímenes diferenciados para los contratos de colaboración empresarial y las AeP. Cabe advertir que el término “colaboración empresarial”, no ha sido utilizado por la LGS, sino únicamente por las normas del IR e IGV, las cuales lo han hecho, precisamente, para discriminar la aplicación de ciertas reglas solo a esa especie de contratos.

Si lo anterior es así, no le serán aplicables al AeP las normas tributarias previstas para los contratos de colaboración empresarial. En consecuencia, no le son aplicables las reglas de atribución previstas en la Ley del IR (LIR) únicamente para los contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente. Entendemos necesario definir nuestra posición sobre este tema, pues existe una importante doctrina que considera que las AeP sí son contratos de colaboración empresarial a los que no les aplicaría las reglas de atribución antes mencionadas, en razón a que no cuentan con una habilitación legal para llevar contabilidad independiente⁽⁴⁾. No obstante, como hemos señalado, bajo nuestra posición –esto es, si se acepta que las AeP no son contratos de colaboración–, aun cuando pudieran llevar contabilidad independiente, no les resultarían aplicables las reglas de atribución.

2.2 Contrato de prestaciones recíprocas vs. Contrato de prestaciones autónomas

En virtud de la AeP, tal como se desprende de los artículos 439° al 444° de

la LGS, el asociante concede una participación en los resultados de uno o varios de sus negocios al asociado.

El asociado, por su parte, podrá obligarse a realizar una contribución en dinero, bienes y/o servicios al negocio del asociante. Consideramos que el asociado “podrá” realizar una contribución, pues ciertamente el artículo 444° de la LGS⁽⁵⁾ recoge expresamente la posibilidad de que exista una AeP sin contribución.

Esta cuestión no es menor, pues de ella podría concluirse que este contrato, si bien bilateral (pues existen dos prestaciones), no tiene una naturaleza contraprestativa. La prestación de una parte, no es la consecuencia de la prestación de la otra. El objeto del contrato de la AeP sería únicamente el otorgamiento de resultados⁽⁶⁾. En suma, no calificaría como un contrato de prestaciones recíprocas, sino como un contrato de prestaciones autónomas o asociativo⁽⁷⁾.

No descartamos que sea posible plantear una tesis en el sentido contrario, pues el artículo 440° de la LGS señala que la participación se otorga “a cambio de determinada contribución”, lo que haría pensar en una naturaleza más bien contraprestativa del contrato⁽⁸⁾. Sin embargo, la consideración de la naturaleza asociativa de este contrato nos inclina a concluir que la expresión “a cambio de” solo refleja la onerosidad del mismo, no así que sea uno de naturaleza contraprestativa.

Si eso es así, entonces, no existe una relación de prestación de servicios, entre el asociado y el asociante. La contribución no es un servicio prestado por el asociado, ni la distribución de la participación su contraprestación. De esto se siguen importantes conclusiones, respecto de la contribución. En materia de IR, no aplicarían las reglas previstas para la prestación

(3) Dicho documento señala 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.

Esta medida permitirá, además, dar un tratamiento similar al dispensado en las normas del Impuesto General a las Ventas, cuyo reglamento señala, en el numeral 3) de su artículo 4°, que la asociación en participación no es sujeto de dicho impuesto, excluyéndola expresamente del concepto de “contratos asociativos”. Debe entenderse que cuando este documento señala que la Ley de IGV excluye a los contratos de AeP del concepto de “contratos asociativos”, en realidad se refiere a que los excluye del concepto de “contratos de colaboración empresarial”. De hecho, como podrá verificarse la Ley de IGV en ninguna parte se refiere a los primeros, sino a los últimos.

(4) Véase, ARAOZ VILLENA y RAMÍREZ-GASTÓN SEMINARIO. “Los Contratos de Colaboración Empresarial y de Asociación en Participación Celebrados entre Partes Domiciliadas en el País: su Tratamiento Tributario en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley del Impuesto General a las Ventas”. EN: *Revista Derecho & Sociedad* N° 28, Lima, 2007.

(5) LGS:

“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”.

(6) La Corte Suprema al interpretar el Contrato de AeP hace énfasis en lo mismo, al señalar que: “La Asociación en Participación es un contrato asociativo en virtud del cual una persona denominada asociante conviene con otra llamada asociado en que esta participe en la proporción que ambos acuerden en las utilidades o pérdidas de una empresa o de uno o varios negocios del asociante” (Expediente de Casación N° 3204-2001-Lima).

Como puede observarse en la definición citada, el objeto del contrato es la participación en los resultados, no se hace mención de una relación contraprestativa de esta con la contribución.

(7) El soporte de esta tipología de contratos se encuentra en el artículo 1434° del Código Civil.

La doctrina, por su parte, también ha establecido una clara diferencia entre contratos con prestaciones recíprocas, en contraposición a los de prestaciones autónomas.

Así, véase ZEGARRA MULLANOVICH, Álvaro. *Las Nociones Elementales del Derecho Privado y del Derecho Público explicada en forma sistemática*. Palestra Editores, Lima, 2009, pág. 136:

“Los contratos con prestaciones recíprocas o sinalagmáticos, y los contratos con prestaciones autónomas o asociativos son dos clases de contratos onerosos cuya estructura determina algunas de sus vicisitudes. 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)”.

(8) De hecho, la sentencia recaída en el expediente de Casación N° 10814-2016-Lima, ha afirmado –aun cuando no fuera conducente para la decisión en el caso, y sin desarrollar argumentos al respecto– que la distribución de la participación constituye la contraprestación recibida por el asociado.

de servicios, tales como las reglas de valor de mercado, reglas de devengo, entre otras; mientras que, para efectos del IGV, en ningún caso se estaría frente a una prestación de servicios gravada con el impuesto.

Asimismo, cabe agregar que la contribución, de acuerdo a su regulación, no implica necesariamente una transferencia de propiedad cuya contraprestación es la participación. De hecho, las normas han previsto una regulación distinta entre aquella y los aportes a las sociedades, estos últimos que sí podrían implicar una transferencia de propiedad, cuando se trata de aportes no dinerarios. El hecho que se haya previsto como mera garantía en favor de terceros, una presunción *relativa* –pues admite prueba en contrario–, por la cual, los bienes contribuidos se reputan de propiedad del asociante, nos lleva a considerar que la razón de ello sería que, por sí misma, la contribución no implica una transferencia de dominio.

Teniendo en cuenta lo anterior, consideramos que la transferencia de propiedad resultaría ajena a la naturaleza de la contribución. Si eso es así, de realizarse una transferencia de propiedad en el marco de un Contrato de AeP, esta debería ser tratada como tal, y no como una contribución. Es decir, se trataría de una compraventa con precio determinable (el que resulte de la distribución de la participación).

2.3 Contribución vs. aporte

Como hemos adelantado, resulta importante diferenciar entre contribución y aporte, pues no por nada la LGS ha establecido nomenclaturas distintas.

Los aportes implican necesariamente transferencia de propiedad⁽⁹⁾. Mientras que, en nuestra opinión, la contribución constituye la afectación o puesta a disposición de recursos (bienes o servicios) para la ejecución del negocio del asociante. La contribución, además, se diferencia porque no otorga derechos políticos y es temporal (pues la afectación está limitada a la duración del negocio). Percibir la prestación del asociado como una *contribución a una AeP*

unas veces y otras como un *aporte a una sociedad* podría generar distintas posturas sobre el tratamiento tributario de la participación. Quienes la vean propiamente como una contribución no tendrían problema en aceptar que la participación no es otra cosa que el ingreso que se genera por la distribución de los resultados del negocio materia de la AeP, mientras quienes la vean como un aporte, podrían estar tentados a asimilarlo como un dividendo⁽¹⁰⁾.

2.4 Atribución de rentas vs. distribución de resultados

Las AeP, de conformidad con la LGS, *distribuyen* resultados en favor de los asociados.

Anteriormente, hasta la entrada en vigencia de la Ley N° 27034 –el 1 de enero de 1999–, las AeP de conformidad con la LIR, *atribuían* rentas –no resultados– a sus partes. Este régimen de transparencia fiscal ya no resulta aplicable a las AeP.

Es, precisamente, ante la falta de regulación expresa en materia tributaria, que surgió la cuestión acerca de cuál es el tratamiento tributario de la distribución de los resultados del negocio en favor del asociado.

En consecuencia, lo que es materia de controversia es el tratamiento tributario aplicable a la *distribución* de resultados de las AeP, luego de la derogación de las reglas de *atribución* de rentas.

3 PROPUESTA DE TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA PARTICIPACIÓN DE UN CONTRATO DE AeP

En nuestra opinión, la *“tesis de ingreso y gasto”* cuenta con mayores

soportes a nivel de derecho positivo que la *“tesis de renta desgravada del IR”* corporativo.

Los que sostienen la segunda de las tesis, parten de considerar que, una vez que se elimina el régimen de atribución/transparencia fiscal ya no correspondería atribuir rentas al asociado y, por esa razón, siendo el asociante el único gestor, liquida el contrato y tributa el correspondiente IR, entregando solo una renta desgravada del IR corporativo al asociado.

Un reciente criterio del Tribunal Fiscal (TF) recoge este razonamiento, siendo que en la Resolución (RTF) N° 637-2-2017, parte de lo señalado en el documento denominado como Exposición de Motivos de la Ley N° 27034, para concluir que: *“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 obtuvieron de dicho negocio o empresas, y luego de ello, de corresponder, deberá entregar la participación que corresponda al asociado, quien no debe gravar nuevamente la suma recibida con el Impuesto a la Renta”*

No obstante, no compartimos la tesis de renta desgravada del IR corporativo, porque la *razón* invocada es insuficiente y la idea detrás de dicha razón no encontraría un sustento claro en las normas vigentes.

En efecto, que se haya derogado el régimen de transparencia fiscal no conlleva *necesariamente* a que la distribución de los resultados de un Contrato de AeP no constituya un ingreso gravado del asociado. Lo único que puede concluirse de la derogación mencionada, es que no existe más un régimen de *atribución* de rentas⁽¹¹⁾. Este razonamiento revela

(9) En el mismo sentido, ELÍAS, Enrique. *Derecho Societario Peruano. Ley General de Sociedades del Perú. Obra Completa*, pág. 948.

(10) El hecho de que, solo subsidiariamente se apliquen las reglas de los aportes a sociedades, de acuerdo a lo señalado en el artículo 439° de la LGS, no desdice esta conclusión.

(11) Vale notar que la propia exposición de motivos señala que *“carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación en participación a llevar contabilidad independiente”*. Es decir, de acuerdo a la intención del legislador, lo único que se estaría derogando por carecer de sustento es el régimen de atribución y la posibilidad de llevar contabilidad independiente de las AeP. No obstante, ni en la Ley N° 27034, ni en el documento denominado como Exposición de Motivos se señala que la distribución de la participación no configura un ingreso para el asociado. Esto es porque siempre es un ingreso para el asociado, lo que debería dilucidarse es qué tipo de ingreso.

que esta razón invocada por los defensores de dicha tesis no sería suficiente para concluir que el asociado no obtiene un ingreso gravado con el IR corporativo. Tampoco es suficiente señalar que el asociante es el único gestor del negocio, pues esa premisa no impide que, siendo el único gestor, determine la utilidad del mismo considerando la participación como un gasto (del negocio en AeP y con ello del IR corporativo por *todos* sus negocios).

Asimismo, la idea que subyace a dicha razón sería que, una vez que el asociante determina los resultados y el IR corporativo, solo correspondería la distribución de las utilidades del asociante, la cual únicamente podría someterse al IR a los dividendos, de ser el caso.

Sin embargo, esta idea no parece encontrar sustento directo en las normas del IR, (i) porque el asociante no puede determinar el IR Corporativo por una AeP, y (ii) porque la distribución de los resultados de una AeP no constituye una distribución de utilidades del asociante que pueda calificar como un dividendo para efectos del IR.

– Con relación a lo primero, si el asociante determinara el IR del negocio y luego solo entregara una renta desgravada del IR corporativo, deberían entonces existir reglas que posibiliten que los asociantes puedan determinar tantos impuestos corporativos como contratos de asociación en participación o negocios tengan. De otra forma, sería impracticable que este pueda determinar el IR por un “negocio”. No encontramos reglas de ese tipo en nuestras normas tributarias, las cuales más bien establecen que los contribuyentes personas jurídicas determinan el IR por el conjunto de sus negocios⁽¹²⁾ y, solo distribuyen resultados después de ello. En resumen, el asociante nunca determinaría el IR del negocio en AeP, sino el IR que le corresponde como persona jurídica (considerando los resultados de todos sus negocios).

Por ejemplo, si un negocio en AeP

generase 100 de utilidad, pero el Asociante en otro de sus negocios tuviera 50 de pérdidas, tendría que ser legalmente posible que el Asociante pague el IR por esos 100 de utilidad, sin considerar la pérdida de 50; pues solo así se estaría tributando el IR corporativo de la AeP, para posteriormente repartir las utilidades (renta desgravada del IR corporativo) de la AeP.

– Con relación a lo segundo, debe tenerse en cuenta que la distribución de “resultados” del negocio constituye el cumplimiento de la obligación asumida en el contrato de AeP. El cumplimiento de dicha obligación significa para el asociante nada más que la liberación de una obligación que surge en las oportunidades de liquidación que señale el contrato de AeP, y en ningún caso una distribución de utilidades corporativas.

Ni la LGS, ni la LIR han considerado a la distribución de los resultados de una AeP, como una distribución de utilidades corporativas. De hecho, la LIR califica como tales a aquellas “utilidades” que provienen de “personas jurídicas”; precisamente, dicha definición implicaría que solo la recibirán aquellas que resulten luego de que la persona jurídica, contribuyente del IR corporativo, haya considerado los ingresos, gastos y/o costos de

todos sus negocios (y no solo de uno o alguno de ellos).

La suscripción de un contrato entre particulares, como el de AeP, resultaría insuficiente para modificar la naturaleza de los gastos que se derivan de su ejecución, por lo que la entrega de la participación en los resultados de un negocio no podría equipararse a la distribución de las utilidades corporativas del contribuyente.

4 CONCLUSIÓN

Por estas consideraciones, nos inclinamos a pensar que, para efectos del IR, en principio⁽¹³⁾, la distribución de la participación en resultados de una AeP constituye un gasto para el asociante y, de forma correlativa, un ingreso para el asociado.

Nótese que, en este caso, la “tesis de ingreso y gasto” no se sostiene en la aplicación extensiva de un régimen de atribución de rentas –pues este ya no se encuentra vigente–, ni sobre la base de dispositivos infralegales que solo regulaban una situación de transición⁽¹⁴⁾. La conclusión, más bien, deriva de la siguiente idea: la distribución de la participación en una AeP 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 AeP.

(12) Existe una excepción en el sector de hidrocarburos o minero, pero solo para dichos sectores, y no en razón a tener un Contrato de AeP.

(13) Decimos “en principio” pues, sobre la base de nuestra argumentación, cabría preguntarse por el caso en donde el Asociante otorgue una participación en *todos sus negocios* luego de determinar el IR corporativo. En ese caso, la distribución de la participación sería equivalente a una distribución de utilidades del asociante.

Bajo esa premisa, entonces, podría evaluarse si resulta aplicable a esa distribución el inciso e) del artículo 24°-A de la LIR, el cual señala que: “*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 administradores o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora*”.

Creemos que de plantearse una situación como la descrita, existirían mejores razones para considerar aplicable la “tesis de renta desgravada de IR”.

(14) De hecho, el artículo 6° de la R. de S. N° 42-2000/SUNAT que establecía que el asociante reconoce un gasto y el asociado un ingreso, solo tuvo un alcance legal restringido.

La Séptima DFT, solo habilitó a SUNAT a regular, de forma complementaria, la aplicación de las reglas de transición que había establecido únicamente para las AeP que hubieran tenido contabilidad independiente durante el ejercicio 1999.

Inclusive, la propia R. de S. N° 42-2000/SUNAT, señala en sus considerandos que es emitida de conformidad con la Séptima DFT. Por ello, no podría regular cuestiones no comprendidas por esta última. En consecuencia, la referida Resolución solo tenía un alcance de norma complementaria de transición, la que se aplicaría de forma restringida a las AeP que hubieran tenido contabilidad independiente durante el ejercicio 1999 y en lo que respecta a dicho ejercicio.

Pese a lo anterior, cabe reconocer que la Corte Suprema del Perú en el Expediente de Casación N° 10814-2016-Lima, sin analizar la vigencia o no de esta resolución, la menciona en sus considerandos para un caso en donde se decidía acerca del IR del 2002.