

NOVEDADES WEB

TRATAMIENTO DEL IGV E IR EN LOS CONTRATOS DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Alejandra Agüero Herrera^(*)

Voces: *Impuesto a la Renta – Impuesto General a las Ventas – Contratos de colaboración empresarial – Contratos con contabilidad independiente – Contratos sin contabilidad independiente – Participación en utilidades – Ley General de Sociedades – Asociación en participación – Asociado – Asociante – Consorcio – Join Venture.*

1. Introducción: del contrato de asociación en participación

El contrato de asociación en participación es uno de tipo asociativo regulado en la Ley General de Sociedades⁽¹⁾. Los contratos asociativos son aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de las partes; no gozando de personería jurídica⁽²⁾.

Es así que, el contrato de asociación en participación no tiene razón social ni denominación. No obstante, si bien *"una Asociación en Participación puede encontrar grandes similitudes con formas societarias tales como la sociedad en comandita, ello no resulta suficiente, pues el requisito indispensable para la existencia de una sociedad, que es el affectio societatis, no se encuentra presente"*⁽³⁾.

En el contrato de asociación en participación como en los demás de tipo asociativo, las partes están obligadas a efectuar contribuciones en dinero, bienes o servicios, según estas hayan acordado en el contrato⁽⁴⁾.

Específicamente, en este tipo de contratos una persona, denominada asociante, concede a otra u otras, denominadas asociadas, una participación en el resultado o en las utilidades de uno de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución⁽⁵⁾.

Así, en este tipo de contratos, tal como indica Navarro Palacios, *"podemos advertir que en la presente figura contractual, se pueden vislumbrar dos tipos de intereses, uno común y otro individual. Así pues, ambos individuos, asociante y asociado, tendrán como interés común (como resulta lógico) la realización de determinado negocio que les proporcione beneficios. Por otro lado, el interés inmediato particular del asociante, será el de obtener capital sin la necesidad de recurrir a un préstamo, mientras que el estímulo del asociado, será el de invertir sus bienes sin tener que realizar actos de gestión alguno"*⁽⁶⁾.

Hay quienes afirman que este tipo de contratos son una verdadera operación de crédito que comúnmente se confunde con un contrato de so-

ciudad y que erróneamente está incluida en la Ley General de Sociedades Mercantiles⁽⁷⁾ o hasta podrían calificar como un mandato⁽⁸⁾.

Si bien las características que debe reunir esta figura han sido reguladas en el artículo 441^º de la Ley General de Sociedades, lo cierto es que, tal como apunta Talledo Manzú, dentro de la definición regulada en la referida Ley se revela una de las notas distintivas de este contrato y que consideramos llega a ser determinante para esta figura, la cual es la participación del asociado en los resultados o utilidades del asociante a cambio de una contribución⁽⁹⁾.

La participación del asociado sólo puede estar referida a resultados, es decir, ganancias y pérdidas o sólo ganancias, no en función a ingresos brutos, supuesto que variaría totalmente la naturaleza de esta figura mercantil.

La participación del asociado debe depender del resultado del negocio o empresa del asociante, entendido como la posible obtención de una utilidad o la asunción de una pérdida hasta el límite de su contribución. La existencia de un riesgo en la participación del asociado es una característica consustancial de este contrato, por lo que aún cuando se designara como tal a un acuerdo en el que se pactara que la participación del asociado será un monto fijo que no guarda relación con los resultados de un negocio o empresa del asociante, se le estaría desnaturalizando, ocultándose, bajo el ropaje de una asociación en participación, un contrato de compraventa, un mutuo dinerario o una prestación de servicios⁽¹⁰⁾.

Con relación a la contribución que deben realizar los asociados, este mismo autor, ha señalado que *"la contribución es el hecho de dar o hacer algo a favor del asociante para alcanzar una participación en los resultados o utilidades del asociante. Se entrega o hace algo a favor del asociante a título de contribución"*; concluyendo que *"la contribución es a la asociación en participación lo que el aporte es a la sociedad"*⁽¹¹⁾.

Existe la presunción de que, respecto de terceros, los bienes contribuidos por los asociados se presumen de propiedad del asociante, salvo aquellos que se encuentren inscritos en el Registro correspondiente a nombre del asociado⁽¹²⁾. Al parecer *"dicha posición ha sido adoptada, con la intención de que el tercero que contrate con el asociante (única parte visible en el negocio) pueda accionar contra los bienes que conozca hayan sido utilizados para la gestión, no interesando en el fondo, si en la realidad dichos bienes son de propiedad del asociante o del asociado. Sin embargo, dicha presunción no será aplicable en el caso de inmuebles, pues aquí predominará la publicidad registral"*⁽¹³⁾.

La determinación de la participación del asociado se realiza en función a la contribución que este realizó al asociante, ello coadyuvará además en la determinación del monto a devolver al asociado y/o determinar, a su vez, su participación en las pérdidas, una vez finalizado el negocio.

Ahora bien, la participación en las pérdidas dependerá del acuerdo entre las partes. En principio, la Ley General de Sociedades presume que, 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 deberán exceder el importe de su contribución. Es así que, 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.

Esto último nos podría llevar a concluir que un asociado puede participar en las ganancias o pérdidas sin haber realizado una contribución. En nuestra opinión, la norma estaría permitiendo que la participación en las ganancias o pérdidas del asociado sea mayor a la contribución que realizó, en ningún caso, en ausencia de ésta.

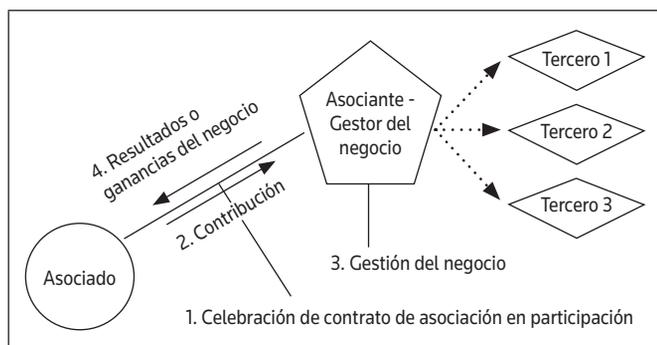
Otra de las características que guarda este contrato asociativo es que el asociante actúa en nombre propio y que la gestión del negocio o empresa corresponde única y exclusivamente al asociante no existiendo relación jurídica entre los terceros y los asociados. En ese sentido, el asociado limita su intervención a entregar su contribución y esperar a participar en los resultados del negocio o empresa correspondiente⁽¹⁴⁾.

La tercera característica está directamente relacionada a la anterior por cuanto los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni éstos ante aquéllos. Así, *"el único responsable frente a terceros (...) es el asociante, quien responde ilimitadamente con sus propios bienes"*⁽¹⁵⁾.

Sin embargo, Talledo Mazú considera que esta característica no impide que el asociado pueda generar dichos vínculos, 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 correspondiente (responsabilidad civil extracontractual); o como gerente o administrador, con contrato celebrado con el asociante para desempeñarse como tal, podría devenir en responsable solidario de las deudas tributarias generadas por el negocio del asociante"*⁽¹⁶⁾.

A fin de salvaguardar los intereses de los asociados frente a la gestión del asociante, el legislador ha permitido que 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.

Finalmente, y en coordinación con lo anterior, se reconoce el derecho a los asociados a la rendición de cuentas al término de cada ejercicio y del negocio realizado.



2. Evolución del tratamiento tributario del contrato de asociación en participación en el Impuesto a la Renta

Siguiendo lo expresado por López Raygada, la asociación en participación (cuentas en participación) es un contrato que constituye uno de los

contratos de colaboración que más complicaciones han generado en la interpretación de las normas que lo regulan⁽¹⁷⁾, en nuestro caso las tributarias.

| HASTA EL 31.12.1998 | A PARTIR DEL 01.01.1999 |
|--|--|
| Régimen de atribución de rentas establecido en el último párrafo del artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta regulado mediante el Decreto Legislativo 774 | Mediante la Ley No. 27034 se excluyó a los contratos de asociación en participación del último párrafo del artículo 14 de la Ley del IR |
| No era considerado un contribuyente independiente | No estaba obligada a llevar contabilidad independiente |
| Sus rentas tributaban en cabeza de las partes que lo integraban | El asociante, en su condición gestor y conductor del negocio debe registrar en su contabilidad los ingresos y gastos correspondientes al mismo |
| Obligación de llevar contabilidad independiente | Tratamiento tributario inexistente |

Hasta el 31.12.1998 el contrato de asociación en participación no era considerado un contribuyente independiente y sus rentas tributaban en cabeza de las partes que lo integraban. Así, todos los ingresos de los contratos de colaboración empresarial, incluyendo los contratos de asociación en participación se regulaban bajo el régimen de atribución de rentas establecido en el último párrafo del artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta regulado mediante el Decreto Legislativo 774 que establecía lo siguiente⁽¹⁸⁾: *"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."*⁽¹⁹⁾

Asimismo, mediante el tercer párrafo del artículo 65º de la misma norma se estableció la obligación de llevar contabilidad independiente, disponiendo que *"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"*.

Tratándose de partes contratantes no domiciliadas, las rentas se reputaban pagadas o acreditadas al vencimiento del plazo fijado por la SUNAT para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, aún cuando no se encontraran acreditadas en la cuenta particular del titular del exterior⁽²⁰⁾. En este caso, resultaba aplicable el tratamiento para entidades no consideradas personas jurídicas establecido en el artículo 77º de la Ley.

En virtud de esta ficción y partiendo del entendimiento de que la obligación de pago del Impuesto a la Renta de no domiciliados a la fecha de presentación de la declaración jurada anual del contrato es sustitutoria de la obligación de pago del Impuesto a la Renta de no domiciliados a la fecha de pago efectivo de la participación⁽²¹⁾, la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados se entendía obligatoria en la fecha de vencimiento del plazo de presentación de la declaración jurada anual del contrato, debiendo pagarse al fisco dentro de los primeros días del mes siguiente. En consecuencia, el pago efectivo de la utilidad generada carecía de relevancia para efectos de la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados⁽²²⁾.

Fue a partir del 01.01.1999 que la asociación en participación fue excluida del tratamiento tributario previsto para los consorcios, joint ventures y demás contratos de colaboración empresarial. Así, mediante la Ley No. 27034 se modificó, entre otros, el último párrafo del artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta y se dispuso que *"en el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423º 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"*.

Es así que, la asociación en participación dejó de estar obligada a llevar contabilidad independiente, correspondiendo al asociante, en su condición gestor y conductor del negocio, registrar en su contabilidad los ingresos y gastos correspondientes al mismo. Así, el tercer párrafo del artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta excluyó a las asociaciones en participación, quedando redactada de la siguiente manera: *“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”*.

Tratándose de asociados no domiciliados, se incluyó un párrafo adicional al artículo 76º de la Ley del Impuesto a la Renta que señaló lo siguiente *“los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados. Dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior”*.

Así, la contabilización del gasto por concepto de su participación obliga al asociante a abonar al fisco el monto equivalente a la retención del IR, dentro de los primeros días del mes siguiente, independientemente de si la participación se paga o no al beneficiario del exterior.

En virtud de esta disposición, el importe equivalente a la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados se entiende obligatorio en la fecha del registro contable del gasto de participación del asociado extranjero. En consecuencia, el pago efectivo de la participación ya reconocida en el gasto por el asociante es irrelevante para efectos del Impuesto a la Renta de no domiciliados.

La ausencia de una regulación específica que trajo la Ley No. 27034 ocasionó lo que Navarro Palacios sostuvo a continuación: *“la inexistencia de normas específicas en materia de Impuesto a la Renta que regulasen el procedimiento de liquidación y determinación del Impuesto a la Renta para este tipo de contratos, dio lugar a que por el ejercicio 1999, la doctrina y la práctica procuren sus propias soluciones, entre las cuales resaltaban las siguientes:* ²²⁾

| | |
|-----------|--|
| 1º | <i>El asociante debía registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas, así como deducir los gastos en que incurriera el negocio, procediendo luego a hacer entrega a la asociada de la participación que le correspondiera, deduciéndola también como gasto. La referida entrega constituiría renta de tercera categoría para la asociada, por lo cual, tributarían por su cuenta cada una de las partes.</i> |
| 2º | <i>El asociante debía registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas, así como deducir los gastos en que incurriera el negocio, procediendo luego a liquidar y determinar el Impuesto a la Renta a pagar. Lógicamente, la participación de la asociada sería entregada luego de deducido el Impuesto a la Renta, por lo cual, se le estaría haciendo entrega de renta desgravada.</i> |

Posteriormente, el Decreto Supremo No. 194-99-EF que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señaló en la Séptima Disposición Transitoria Final, que lo establecido en la Ley No. 27034 era 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 debía 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, era de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 170º 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, sería 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 170º del Código Tributario.

Es así que, tal como reconoce López Raygada, *“se creó un régimen transitorio con la finalidad de que dichos contratos se adecuaran al nuevo esquema, el cual resultaba aplicable a aquellos contratos de asociación en participación existente a la fecha de entrada en vigencia de la Ley No. 27034, esto es el 1 de enero de 1999, que pese a no tener obligación alguna, durante dicho año hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus pares contratantes, les hubieran atribuido a éstas las rentas del negocio o empresa objeto del contrato y en virtud de ello cada una hubiera efectuado los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por los ingresos que les hubieran si atribuidos mensualmente”* ⁽²³⁾.

Compartiendo la posición de Navarro Palacios, la Séptima Disposición Final del D.S. No 194-99-EF que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta publicado en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha 31.12.99, *“se inclinó por considerar que, el tratamiento de los contratos de asociación en participación debía ser sometido a partir del 01.01.99, a los lineamientos de la segunda corriente descrita, debido a que, ante la ausencia de un tratamiento tributario expreso, legalmente (de acuerdo a la Ley General de Sociedades) estos contratos no tienen personalidad jurídica, razón social, ni denominación, correspondiéndole al asociante de manera única y exclusiva la gestión del negocio sin que el asociado deba asumir las obligaciones tributarias derivadas del desarrollo del negocio frente a terceros”* ⁽²⁴⁾.

La referida disposición final también estableció que SUNAT dictaría normas complementarias para la aplicación del referido régimen temporal. Es así que, mediante la Resolución de Superintendencia No. 042-2000-SUNAT, se dispuso lo siguiente:

- El contrato presentará su declaración jurada anual del ejercicio gravable 1999, determinando el Impuesto a la Renta que le corresponda pagar. Para la determinación de la base imponible, considerará la totalidad de sus ingresos, incluso los que hubiese atribuido a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes.
- 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 Registro Único de Contribuyentes (RUC), deberán solicitar su baja de dicho registro.
- El asociante presentará su declaración jurada anual del ejercicio gravable 1999, determinando el Impuesto a la Renta que le corresponda pagar. Para tal fin, considerará como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación.
- 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.
- 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.
- El asociante podrá utilizar para sustentar gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta o crédito fiscal, los comprobantes de pago emitidos a nombre de la asociación en participación por operaciones realizadas hasta el último día hábil del mes de abril del presente año o hasta la fecha en la que hubiera dado de baja a su número de RUC, lo que ocurra primero.

3. Tratamiento tributario del contrato de asociación en participación en el Impuesto General a las Ventas

Con relación al Impuesto General a las Ventas, con la vigencia del Decreto Legislativo No. 821 se excluyó del impuesto a los contratos de asociación en participación. Sin embargo, la norma actual no ha regulado un régimen especial para las contribuciones que realice el asociado al asociante, generándose el debate en cuanto a la afectación al impuesto de las contribuciones que los asociados realicen a favor de éstos.

Sobre el particular, Talledo Mazú ha sostenido que *"la aplicación del IGV presupone, salvo el caso de la figura excepcional del retiro de bienes, que la persona en cuyo favor se realiza la operación queda obligada a pagar, por esa sola razón, determinada suma, la que viene a constituir la base imponible"*. Bajo dicha premisa, coincidiendo con su posición, tal figura no sucede en la contribución que hemos analizado en el presente trabajo. En efecto, "el asociante no queda obligado a pagar suma alguna a favor del asociado por el hecho de una contribución", no se trata del pago de un precio a cambio de la entrega de un bien o la prestación de un servicio.

Tal como apunta el mismo autor, dicha obligación nace en razón de una circunstancia distinta que es la obtención de utilidades por el asociante. Bajo dicha figura, podría suceder que el negocio no genere utilidades o, en el peor de los escenarios, genere pérdidas atribuibles al asociado.

La participación en un contrato de asociación en participación no califica como la contraprestación de la contribución otorgada. La participación es un derecho expectativo del asociado, y que, por lo tanto, el asociante sólo está obligado a entregar en función a los resultados del negocio y del grado de riesgo asumido por el asociado.

Distinto es el caso de la entrega de bienes o la prestación de servicios en la constitución de una sociedad, donde, a cambio de dicha entrega, el accionista recibe acciones cuyo valor equivale al referido aporte. Es así que, las futuras y potenciales utilidades que se generarán, no califican como parte del precio pagado por el aporte realizado por el asociado.

El asociado, en el marco de un contrato de asociación en participación no recibe contraprestación por la contribución realizada. Consideramos que gravar las contribuciones no sólo es inadecuado sino que la determinación del impuesto podría resultar imposible o, en algunos casos, podría afectar la capacidad contributiva del asociado.

En efecto, en el primer caso, al no existir pago no habría base imponible y, en caso nos remitiéramos a las normas de valor de mercado, podríamos llegar a afectar la capacidad contributiva del asociado cuando, a la finalización del negocio por el asociado, no existieran ganancias que distribuir. En este caso, nos preguntamos ¿qué pasaría con el impuesto que pagó en el momento de la contribución?, peor aun, ¿qué sucedería con los asociados personas naturales sin negocio que, por efecto de la contribución, deban de convertirse en contribuyentes del impuesto debiendo cumplir con todas obligaciones formales que implica ello?

Bajo la interpretación que nos dice que las contribuciones pueden afectarse al Impuesto General a las Ventas, podríamos llegar a gravar retiros de servicios que, como sabemos, no están gravados, salvo un caso especial. En efecto, si la contribución consistió en la prestación de un servicio y, al final del negocio, resultan pérdidas, es decir, "no hay contraprestación", se habría gravado una operación nunca impuesto nulo se generó.

Sobre el particular, López Raygada considera que *"al no existir inafectación o exoneración alguna respecto a las contribuciones que realice el asociado para con el asociante, sea que se trate de una transferencia de propiedad gravada, cesión en uso o la prestación de algún tipo de servicio, se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas, claro, en tanto el asociado califique como sujeto del impuesto y en el bien*

transferido o el servicio prestado se encuentre bajo el ámbito de aplicación de dicho impuesto"⁽²⁵⁾.

4. La tributación actual de los contratos de asociación en participación ante la ausencia de una regulación

La ausencia de una regulación expresa para este tipo de contratos asociativos ha llevado a la SUNAT y al Tribunal Fiscal a elaborar diversos criterios que, en nuestra opinión, podrían resultar contradictorios e ilegales, alterando, en algunos casos, la naturaleza jurídica de los referidos contratos.

En la segunda parte del artículo, analizaremos la diversas posiciones de SUNAT y del Tribunal Fiscal en cuanto a la naturaleza de este tipo de contratos, así como la forma de tributación en el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

De igual manera, revisaremos en qué casos el Tribunal Fiscal re determina la naturaleza jurídica de la operación realizada por un asociado y un asociante cuando los términos del acuerdo desnaturalizan la esencia de un contrato de asociación en participación.

Como indicamos en la primera parte, el contrato de asociación en participación es uno mediante 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⁽²⁶⁾.

A lo largo de los años, el Tribunal Fiscal ha emitido diversos pronunciamientos que han tenido como objetivo determinar el tratamiento tributario de los participantes en un contrato de asociación en participación, tanto en el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

Asimismo, en base a las características que delimitan las obligaciones y derechos del asociado y el asociante reguladas en la Ley General de Sociedades, en varias oportunidades el Colegiado ha desconocido la naturaleza jurídica y, por lo tanto, tributaria de las operaciones que realizan cada parte en el contrato.

5. Notas características de los contratos de asociación en participación

Sobre este último aspecto, Cesar Talledo, citado por el Tribunal Fiscal⁽²⁷⁾, considera que una de las notas distintivas de este contrato es *"la participación del asociado en los resultados o utilidades del asociante a cambio de una contribución, siendo esta nota suficiente por sí sola para la debida caracterización del contrato, la que es complementada con las demás que fluyen de la regulación legal"*.

Es así que el Colegiado concluyó que *"el contrato de asociación en participación tiene como elemento constitutivo del mismo que el asociado participe de las utilidades del negocio, por lo que eliminado dicho elemento, (...) se pierde tal naturaleza"*, debiendo en estos casos determinarse la verdadera naturaleza de la operación y, consecuentemente, sus efectos tributarios.

Asimismo, el Tribunal Fiscal⁽²⁸⁾ también ha sostenido que *"el asociante comparte los resultados del negocio que explota con el asociado, a cambio de los aportes de éste, quien no participa de la gestión de la empresa o negocio, caracterizándose porque el asociante actúa en nombre propio, correspondiéndole exclusivamente la gestión del negocio, por lo que el asociado no tiene ningún tipo de vinculación con terceros"*⁽²⁹⁾.

Es así que, aun cuando el Colegiado declaró nulas las resoluciones de intendencia al sostener que la SUNAT sustentó un reparo no visto en etapa de fiscalización, resulta relevante la posición de la SUNAT cuando, citado por el Tribunal Fiscal, consideró que *"el recurrente tiene la calidad de deudor tributario de los impuestos reparados, y no califica como asociado del contrato de asociación en participación que presentó, porque en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario determinó que dicho contrato no cumple con las características propias de este tipo de contrato asociativo, pues en su cláusula octava consigna que el asociado firmará todos los contratos de*

compraventa que se realicen, con lo cual desnaturaliza la esencia de éste, al figurar el asociado como copartícipe del negocio del asociante⁽³⁰⁾; en consecuencia estableció que se trata de una copropiedad para la venta de inmuebles y no de un contrato de asociación en participación en el que el obligado a determinar y pagar los impuestos es el asociante”.

Bajo ese mismo criterio, el Tribunal Fiscal⁽³¹⁾ concluyó que “según se aprecia, mediante tales contratos el recurrente entregó dinero y diversos bienes a favor de los suministrados a cambio de recursos hidrobiológicos y el derecho de adquirir preferentemente y en exclusividad el resultado de las faenas de pesca, siendo que el monto del dinero debía ser descontado de la liquidación del precio de venta de los mismos, en calidad de pago, no obstante el valor de los bienes no debía ser descontado de dicha liquidación, pero se obtenía como contraprestación de los mismos el derecho a adquirir preferentemente y en exclusividad el resultado de las faenas de pesca, generándose en su contraparte una obligación de no hacer consistente en la abstención de vender el resultado de la pesca bajo cualquier modalidad a terceras personas, por lo que correspondería a una entrega de bienes por servicios, es decir, una entrega a título oneroso”.

Asimismo, en otra oportunidad⁽³²⁾, si bien la Resolución de Intendencia fue declarada nula, resulta importante la posición de la Administración Tributaria cuando, citado por el Colegiado, sostuvo que “sostiene que el contrato de asociación en participación que presentó el recurrente en la etapa de fiscalización, mediante el que pretendía demostrar que no está obligado a tributar porque se encuentra asociado con María Ysabel Argumedo Castillo, quien tiene la calidad de asociante y es la única responsable de las obligaciones tributarias generadas por la asociación en participación, no cumple con las características propias de un contrato asociativo, por lo que, en aplicación de la Norma VIII del Código Tributario determinó que las enajenaciones realizadas constituyen venta de inmuebles en copropiedad, y en consecuencia, el recurrente califica como sujeto de los citados impuestos por la parte proporcional de las ventas efectuadas, toda vez que el artículo 26º del mencionado código no tienen eficacia frente al fisco los actos o convenios por los que el deudor transmite su obligación tributaria”.

En otro caso⁽³³⁾, el contribuyente alegó que la Administración confundía la realidad de la operación al considerar que con la citada factura vendió a Corporation Enterprises S.A.C. el derecho administrativo de sustitución de embarcación pesquera, cuando la real intención fue transferir su participación en el contrato de asociación en participación que firmó con X, que al haberse siniestrado su embarcación pesquera “María Hilda”, detentaba el derecho administrativo de capacidad de flota, por lo que tenía la facultad de adquirir una embarcación pesquera a la cual adherir dicho derecho administrativo, sin embargo, tal adquisición no sólo podía efectuarse a través de la compra o construcción sino mediante contratos de asociación en participación con otra empresa que cuente con una embarcación, cual actuaría como asociante, mientras que la titular del derecho de flota, como es su caso, actuaría como asociado, y recibiría a cambio de la asignación del mencionado derecho una participación en el referido contrato asociativo, lo que ha ocurrido en este caso; y en ese sentido, afirmó que nada le impedía transferir su derecho en el contrato de asociación en participación a un tercero, y que dicha transferencia se encontraría inafecta del IGV debido a que tales participaciones no califican como bienes muebles.

Sobre el particular, el Colegiado sostuvo que “si bien es cierto no existe norma legal que limitara o prohibiera, y/o que le otorgara determinadas consecuencias tributarias particulares, también lo es que el contrato de asociación en participación tiene como elemento constitutivo, que el asociado participe de las utilidades del negocio, por lo que eliminado dicho elemento con la transferencia de participación, se perdería tal naturaleza”.

Es así que, a efecto de determinar la naturaleza de la operación realizada, el Tribunal Fiscal estableció que “debía analizarse tanto las cláusulas del contrato de asociación en participación como la denominada transferencia de participación, así como la secuencia de hechos que en el tiempo se fueron llevando a cabo, de los cuales se concluye que el objetivo del contrato asociativo era que la recurrente, mediante el aporte del derecho administrati-

vo de sustitución de embarcación pesquera, en su calidad de asociado, dicho contrato a cambio de una contraprestación dineraria eliminó el elemento esencial por el que éste se suscribió, esto es la explotación de la embarcación de manera conjunta (producto de la combinación de ambos elementos aportados), y el beneficio proveniente de los ingresos obtenidos por la venta de pescado; y en consecuencia perdió tal naturaleza”.

En otra oportunidad⁽³⁴⁾, el objeto del contrato de asociación en participación era operar en los locales del asociante 8 máquinas tragamonedas de propiedad del asociado, siendo el asociante el titular de las licencias para operar el local de máquinas tragamonedas y quien iba a aportar parte de los referidos locales, las bases para dichas máquinas, el personal empleado que laborará en dichos locales y la parte administrativa, contable y gerencial; y, por otro lado, el asociado se obligaba al mantenimiento óptimo de las maquinarias y a capacitar e instruir al personal del asociante para el uso de los mencionadas maquinarias.

Asimismo, se señala que al operar un negocio conjunto también acuerdan participar de las ganancias netas que será el 50% para ambos por los primeros US\$ 40,00 y el 40% y 60% para el asociado y asociante por el exceso luego de descontados los tributos.

Que del análisis de dichas cláusulas, el colegiado advirtió que “cada parte contratante asume en forma individual y directa ciertos gastos del negocio y acuerdan participar de manera conjunta en las ganancias netas, y si bien la gestión del negocio está a cargo de la recurrente esta característica no es privativa del contrato de asociación en participación toda vez que los contratos de consorcio las partes también pueden acordar que la administración del negocio sea llevado por una de ellas, por lo que debe concluirse que este contrato no es un contrato de asociación en participación. En tal sentido, al no ser un contrato de asociación en participación la Administración debió verificar la verdadera naturaleza de dicho acuerdo para el periodo fiscalizado con la finalidad de dar cumplimiento del artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta, además debió verificar si respecto a dicho contrato se presentó la solicitud correspondiente para no llevar contabilidad independiente, máxime si (...) se observa que la recurrente solicitó la mencionada autorización de acuerdo con el artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procede declarar fundada la apelación interpuesta respecto a este extremo”.

Siguiendo con los pronunciamientos del Colegiado, hubo un caso⁽³⁵⁾ en el cual la Administración efectuó reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas del periodo agosto de 2002, por concepto de cesión de autorización de capacidad de bodega (incremento de flota), gravada con el impuesto, al considerar que los contratos de asociación en participación y de transferencia de la participación en dicho contrato asociativo, suscritos el 25 de mayo de 2001, corresponden en realidad a una prestación de servicios por cesión de licencia de pesca afecta, amparándose para tal efecto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Del contrato de asociación en participación suscrito por el contribuyente, en calidad de asociado, y Conservera Roddy S.A., en calidad de asociante, aquella aportó a perpetuidad o por cien años en caso existieran observaciones a dicha perpetuidad, sus derechos de capacidad de bodega de 297,42 metros cúbicos y acceso a los recursos de anchoveta y sardina con destino al consumo humano directo, derivados de la autorización de incremento de flota concedida mediante Resolución Directoral, mientras que dicha empresa contribuyó con una embarcación pesquera, que se encontraba en proceso de construcción de 297,42 metros cúbicos de capacidad de bodega, denominada lleña (pero manteniendo la titularidad de dicho bien en calidad de activo).

Además, se acordó que el asociante podía solicitar a su nombre, el correspondiente permiso de pesca de la aludida embarcación, y que la participación de cada parte contratante en los resultados netos del negocio es del 95% (asociante) y 5% (asociado); siendo, de otro lado que, los resultados netos del negocio se calculaban en base a los ingresos obtenidos por la venta de pescado, deducidos los costos directos e indirectos en los que se hubiere incurrido y aplicados los impuestos de ley.

Cabe precisar que, en la misma fecha el contribuyente y un tercero ce-

lebraron un contrato denominado "Acuerdo de Transferencia de Participación", a partir del cual el contribuyente en su calidad de asociado, transfirió su participación del aludido contrato de asociación en participación a favor de esta última persona, por la suma de US\$ 446,130, siendo que a su vez dicha contraprestación fue asumida por Corporation Enterprises S.A.C.

Además, de conformidad al adedum al citado contrato de fecha 12 de octubre de 2001, la contraprestación asumida por Corporation Enterprises S.A.C. fue compensada a su vez, de manera simultánea, con la contraprestación de cargo del contribuyente según el contrato de compra venta de la embarcación, celebrado por ésta y la mencionada empresa el 25 de mayo de 2001.

Siendo estos los hechos, el Tribunal Fiscal, sostuvo que *"que del análisis de la realidad de las operaciones efectuadas por la recurrente y en línea con lo establecido por este Tribunal en la Resolución No. 8296-1-2004 al resolver un caso similar al de autos, se tiene que en los hechos lo que ocurrió realmente es que, a cambio de una contraprestación dineraria, la recurrente cedió temporalmente los derechos que le otorgaba su autorización de incremento de flota expedida a favor de Mauricio Huamán Chulla, efectuando, por lo tanto, una operación de prestación de servicios que se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas"*.

El Colegiado, analizó el caso de un contrato de asociación en participación celebrado por el contribuyente como asociado y Pesquera Santa Rosa S.A.C. como asociante, el mismo que tenía como objeto la explotación de una nueva embarcación pesquera por construirse o adquirirse mediante la Solicitud de Autorización de Incremento de Flota, vía sustitución de igual capacidad de bodega de 209.19 M3 de la siniestrada embarcación pesquera "El Primo I" (cuyo armador era la recurrente), conforme a los derechos establecidos en las resoluciones ministeriales correspondientes.

Es así que, en virtud al referido contrato, el asociante se obligó a contribuir con la nueva embarcación o con la embarcación ya existente, que iba a ser destinada a la extracción de recursos hidrobiológicos, manteniendo la titularidad de dicho bien en calidad de activo, así como a contribuir con el personal y su experiencia en el sector pesquero; por su parte, el contribuyente (el asociado) aportó a perpetuidad, vía incremento de flota o ampliación de capacidad de bodega, sus derechos sobre 209.19 M3 de capacidad de bodega y acceso a los recursos de anchoveta y de sardina con destino al consumo humano indirecto que le fueron establecidos mediante las resoluciones ministeriales correspondientes, provenientes de la siniestrada embarcación "El Primo I", comprometiéndose, asimismo, a contribuir complementariamente con el apoyo y coordinación que le sean solicitados por el asociante para el mejor desarrollo del negocio objeto del Contrato de Asociación en Participación.

Los contratantes acordaron participar en los resultados netos del negocio en una proporción del 95% para la asociante y 5% para la asociada, estipulando que los resultados netos del negocio se calcularán en base a los ingresos obtenidos para la venta de pescado cuya extracción se hubiese verificado mediante la explotación de la nueva embarcación que se construya o adquiera, deducidos todos los costos directos en los que se hubiere incurrido y aplicados los impuestos de ley.

Además, de acuerdo al convenio de transferencia de participación el contribuyente transfirió a favor del asociante su participación en el "Contrato de Asociación en Participación", recibiendo como única contraprestación la suma de US\$ 172,975, que se entregó mediante cheque de gerencia y bajo fe notarial al momento de la suscripción de la escritura pública, declarando también que entre la participación materia de transferencia y la contraprestación establecida exista la mas justa equivalencia, lo que de surgir alguna diferencia que de momento no perciban, se hacen de ella mutua gracia y recíproca donación, renunciando por ello a toda acción y/o excepción que tienda a invalidar los efectos del convenio.

Siendo esto así y a efecto de determinar la verdadera naturaleza de la operación realizada por el contribuyente, lo que a su vez, contribuirá a establecer los efectos tributarios correspondientes, el Colegiado sostuvo que resultaba *"necesario analizar las cláusulas de ambos convenios en su con-*

junto, atendiendo especialmente al hecho que los mismos fueron suscritos en un lapso menor a los dos meses, esto es, antes de que la recurrente hubiese tenido oportunidad de participar de las utilidades del negocio".

Es así que, *"toda vez que conforme a las cláusulas de los contratos en mención, la recurrente recibió como contraprestación la suma de US\$ 172,975, a cambio de permitir que Pesquera Santa Rosa S.A.C. disfrute de los derechos que le otorgue la autorización de incremento de flota a su nombre, a efectos que esta última obtenga la posibilidad de desarrollar el negocio de explotación y extracción de recursos hidrobiológicos, corresponde analizar si tal operación, por la cual emitió a Pesquera Santa Rosa S.A.C. la Factura No. (...) materia de reparo por la Administración, se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas"*.

En opinión del colegiado, *"en el presente caso se aprecia la existencia de una cesión en uso de un intangible –no una transferencia de propiedad– a cambio de una retribución, operación que constituye la prestación de un servicio prestado por la recurrente, y, en consecuencia, se trata de una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas"*.

Resulta importante citar el reconocimiento que realizó el Tribunal Fiscal destacando que *"tal como señala la Administración, resulta de aplicación en el presente caso el criterio de este Tribunal recogido en la Resolución No. 8296-1-2004, en la cual se señala que la obligación de una empresa de permitir a un tercero a cambio de una contraprestación en dinero, el disfrute de los derechos que le otorga la autorización de incremento de flota expedida a su nombre, no califica como una obligación de dar en propiedad un bien, la cual calificaría como venta, calificando mas bien como un servicio afecto al Impuesto General a las Ventas, estando relacionada la referencia a la fecha de firma de los contratos que se hace en la referida resolución, a la desnaturalización del contrato de asociación en participación, al eliminarse el elemento constitutivo del mismo con la firma del "Convenio de Transparencia de Participación" como ha sucedido en el presente caso; no resultando de aplicación las Resoluciones Nos. 7528-4-2004 y 01150-1-2005 aludidas por la recurrente referidas a la venta de un intangible, lo que no sucede en autos"*.

6. Incidencia del Impuesto a la Renta

El Tribunal Fiscal analizó un caso⁽³⁶⁾ en el cual la Administración Tributaria reparo el gasto incurrido por el contribuyente correspondiente a la participación a Bere Contratistas Generales S.A. al considerar que dicho importe no calificaba como gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

De acuerdo al contrato, el contribuyente se comprometió a entregar al asociado, por concepto de participación mensual, el 33.13% del precio neto de la venta de nichos y tumbas.

Habiendo analizado el marco legal aplicable, el colegiado determinó que *"de las normas citadas fluye que al no tener los contratos de asociación en participación una contabilidad distinta a la de las partes que lo integran, toda vez que el negocio que es materia de contrato es de cargo del asociante, no califican como sujetos del Impuesto a la Renta, y corresponde al asociante la determinación y pago del Impuesto a la Renta, criterio concordante por este Tribunal en la Resolución No. 3199-3-2005"*.

Asimismo, sostuvo que el *"Tribunal en la Resolución No. 732-5-2002, ha establecido que corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas y todos los gastos incurridos"*.

Aun cuando no resultaba aplicable al ejercicio materia del reparo, el colegiado sostuvo que *"el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT dispone 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"*.

Tal como anota Velásquez Lopez Raygada, *"de lo expuesto se deduce que según el último pronunciamiento del Tribunal Fiscal, el asociante debe determinar y pagar el impuesto por la totalidad de las rentas del negocio objeto del contrato, y el asociado no debe declarar utilidad, ni deducir gasto alguno, es decir, que al momento de recibir el importe correspondiente a su participación en las utilidades, recibe renta no gra-*

vada, y a su vez, el propio asociante deduce como gasto la participación del asociado, no pagando Impuesto a la Renta por todas las rentas del negocio, y el asociado recibe renta gravada⁽³⁷⁾.

En aplicación a los artículos 37° referido a la determinación de la renta neta mediante la deducción de gastos causales y el artículo 57 referido al devengamiento de los gastos, el colegiado concluyó que *"para que un gasto sea deducible de la renta neta gravable en un ejercicio determinado, no sólo tiene que ser necesario para producirla y mantener la fuente productora, sino que además debe devengarse en dicho ejercicio, lo que implica conforme a lo señalado por este Tribunal en la Resolución No. 3557-2-2004, que deben haberse producido los hechos generadores del gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, es decir producido los hechos en función de los cuales los terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina, independientemente si se efectuó dicho pago"*.

Es así que, estableció que *"para que la participación en el negocio asociante a S/. 355,487.00, que tal recurrente –en su calidad de asociante– habría pagado a Bere Contratistas Generales S.A. –en su calidad de asociado–, sea deducible en el ejercicio 2003, se debe verificar si dicho gasto se devengó en el referido ejercicio, es decir si se produjeron los hechos generadores del derecho al cobro de tal importe"*.

Luego de analizar la documentación presentada por el contribuyente, el colegiado concluyó que *"para efecto de establecer el importe mensual que por concepto de participación debía abonarse a Bere Contratistas Generales S.A., la recurrente debía acreditar las ventas de nichos en los meses de enero a diciembre de 2003, y de ser el caso el valor de venta de tales transacciones, toda vez que tales hechos hubieran originado que Bere Contratistas Generales S.A. adquiriera el derecho al cobro de su participación, lo cual implicaría que el importe del gasto reparado se devengó para la recurrente"*.

7. Incidencia en el Impuesto General a las Ventas

En el caso del Impuesto General a las Ventas, se analizó el caso⁽³⁸⁾ donde la materia controvertida era determinar si el reembolso de gasto por actualización, modernización y ampliación del archivo realizado por la recurrente para un contrato de asociación en participación que había suscrito el contribuyente con Cosapi Data S.A., estaba gravado o no con el Impuesto General a las Ventas.

Así, luego de analizar la documentación pertinente, el colegiado indicó que *"la voluntad de las partes era establecer una asociación en participación, estipulándose cláusulas concordantes con los artículos de la Ley General de Sociedades que regulaba específicamente dicha figura jurídica"*.

El ejercicio materia de reparo fue antes de la modificación a la Ley del Impuesto a la Renta, por ello el colegiado estableció que *"conforme a lo previsto en la legislación del Impuesto General a las Ventas, dicha asociación en participación era sujeto del impuesto independientemente de las partes que lo conformaban, estando las operaciones (información legal suministrada a terceros) con aquélla realizaba gravas con el impuesto"*.

Asimismo, sostuvo que *"acorde con la naturaleza de sujeto independiente que se le daba a la asociación en participación para efecto del Impuesto General a las Ventas en los periodos acotados, también se encontraban gravados los aportes realizados por los participantes así como los servicios que éstos o terceros prestaran a la asociación en participación"*.

En el caso analizado, el contribuyente que actuaba como asociado, se obligó a aportar el archivo, a la actualización, modernización y ampliación de éste, lo cual constituía un servicio para el desarrollo del negocio independiente al aporte que podía ser prestado por el asociado, tal como lo estipulaba la cláusula novena o por un tercero.

Tal como lo estableció el colegiado, dicho servicio se encontraba afecto pues *"aun cuando fuera un servicio para el desarrollo del negocio, éste era realizado por un sujeto distinto a la asociación en participación"*. Asimismo, el colegiado precisó que dicho servicio se encontraba en el Apéndice II de la Ley del Impuesto General a las Ventas

ni exonerada por ninguna ley; determinando que, en aplicación de la Norma VIII del Código Tributario está prohibido conceder exoneraciones en vía de interpretación.

Cabe precisar que, el Tribunal Fiscal tampoco amparó el argumento del contribuyente en cuanto a que el servicio no estaba gravado porque fue realizado a título gratuito, pues *"como se aprecia de la cédula elaborada en la etapa de fiscalización que obra en el folio 37 de autos, se emitieron notas de débito con los montos correspondientes los cuales fueron cobrados a la asociación en participación, por lo que existe una retribución establecida por el prestador del servicio"*.

Es así que, en tanto la normativa del Impuesto General a las Ventas no ha establecido ningún supuesto no gravado o exonerado para los aportes que realicen los asociados en el marco de un contrato de asociación en participación, los mismos están gravados con el impuesto.

8. Conclusiones

De la normativa del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, así como de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- Los contratos asociativos son aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de las partes; no gozando de personería jurídica.
- Si bien las características que debe reunir esta figura se han establecido en el artículo 441° de la Ley General de Sociedades, lo cierto es que, dentro la definición regulada en la referida Ley se revela una de las notas distintivas de este contrato y que consideramos llega a ser determinante para esta figura, es i) la participación del asociado en los resultados o utilidades del asociante ii) a cambio de una contribución.
- La participación del asociado sólo puede estar referida a resultados, es decir, ganancias y pérdidas o sólo ganancias, no en función a ingresos brutos, supuesto que variaría totalmente la naturaleza de esta figura mercantil.
- Es así que, en opinión del Tribunal Fiscal, el contrato de asociación en participación tiene como elemento constitutivo del mismo que el asociado participe de las utilidades del negocio, por lo que eliminado dicho elemento, se pierde tal naturaleza", debiendo en estos casos determinarse la verdadera naturaleza de la operación y, consecuentemente, sus efectos tributarios.
- Con relación a la contribución que deben realizar los asociados, ésta es el hecho de dar o hacer algo a favor del asociante para alcanzar una participación en los resultados o utilidades del asociante.
- La determinación de la participación del asociante se realiza en función a la contribución que este realizó al asociante, ello coadyuvará además en la determinación del monto a devolver al asociante y/o determinar, a su vez, su participación en las pérdidas, una vez finalizado el negocio.
- Otra de las características que guarda este tipo de contrato asociativo es que el asociante actúa en nombre propio y que la gestión del negocio o empresa corresponde única y exclusivamente al asociante y no existe relación jurídica entre los terceros y los asociados. El asociado limita su intervención a entregar su contribución y esperar a participar en los resultados del negocio o empresa correspondiente.
- Además, los terceros no adquieren derechos ni asumen obligación frente a los asociados, ni éstos ante aquéllos. Esto último puede ser discutible cuando el asociado participa como el asociado contribuye al ejecutar el cargo de gerente legal o ejecutando alguna prestación que lo relacione directamente con los terceros.
- Para efectos del Impuesto a la Renta, hasta el 31.12.1998 el contrato de asociación en participación no era considerado un contribuyente independiente y sus rentas tributaban en cabeza de las partes que lo integraban.
- No obstante ello, a partir del 01.01.1999, la asociación en participación fue excluida del tratamiento tributario previsto para los consorcios, joint ventures y demás contratos de colaboración empresarial.

- k. Con relación al Impuesto General a las Ventas, con la vigencia del Decreto Legislativo No. 821 se excluyó del impuesto a los contratos de asociación en participación. Sin embargo, la norma actual no ha regulado un régimen especial para las contribuciones que realice el asociado al asociante, generándose el debate en cuanto a la afectación al impuesto de las contribuciones que los asociados realicen a favor de sus asociantes.
- l. En nuestra opinión, la participación en un contrato de asociación en participación no califica como la contraprestación de la contribución otorgada. La participación es un derecho especiativo del asociado, y que, por lo tanto, el asociante sólo está obligado a entregar en función a los resultados del negocio y del grado de riesgo asumido por el asociado.
- m. El asociado, en el marco de un contrato de asociación en participación no recibe contraprestación alguna por la contribución realizada. Consideramos que gravar las contribuciones no sólo es inadecuado sino que la determinación del impuesto podría resultar imposible o, en algunos casos, podría afectar la capacidad contributiva del asociado.

NOTAS

- (*) *Asociada de Asesoría y Planeamiento Tributario del Estudio Grellaud y Luque Abogados. Ninguna opinión proporcionada en este documento debe ser tomada como un consejo legal o tributario para resolver casos específicos sin la adecuada asesoría particular en el caso concreto de un profesional. Contacto: aaguero@gylabogados.com*
- (1) Ley No. 26887.
- (2) Artículo 438º de la Ley General de Sociedades.
- (3) Navarro Palacios, Indira. Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio en Revista Peruana de Derechos de la Empresa "Temas Societarios", No. 54.
- (4) Artículo 439º de la Ley General de Sociedades.
- (5) Artículo 440º de la Ley General de Sociedades.
- (6) Navarro Palacios, I. Op. Cit.
- (7) Dávalos Torres, M. S. (2010) Manual de introducción al derecho mercantil, Colección Cultura Jurídica (1ra Edición), México, Distrito Federal: Universidad Nacional Autónoma de México.
- (8) Londoño Jaramillo, J.C. (2000). El Contrato de Cuenta en Participación (Proyecto de Grado presentado como requisito para optar por el título de abogado) Pontificia Universidad Javeriana, Santa Fe de Bogotá, Colombia.

- (9) Talledo Mazú, C. (1998) La Asociación en Participación, el Consorcio y el Join Venture: Aspectos Contractuales y Tributarios. Cuadernos Tributarios. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, No. 22.
- (10) López Raygada, P.E. (2009) Algunas consideraciones en torno al tratamiento tributario de la asociación en participación.
- (11) Talledo Mazú, C. Op. Cit.
- (12) Artículo 443º.
- (13) Navarro Palacios, Indira. Op. Cit.
- (14) López Raygada, Op. Cit.
- (15) Dávalos Torres, M. S. Op. Cit.
- (16) Talledo Mazú, C. Op. Cit.
- (17) López Raygada, P.E. Op. Cit.
- (18) Último párrafo del artículo 14º del Decreto Legislativo 774, modificado por el artículo 2º del Decreto Legislativo 799 del 31.12.95.
- (19) El subrayado es nuestro.
- (20) Artículo 77º del Decreto Legislativo 774, que resultaba aplicable al contrato de asociación en participación en condición de entidades no considerada persona jurídica.
- (21) Pues lo contrario supondría exigir el mismo tributo en dos oportunidades distintas, configurándose un supuesto de doble imposición.
- (22) Navarro Palacios, Indira. Op. Cit.
- (23) Navarro Palacios, Indira. Ibidem.
- (24) Navarro Palacios, Indira. Ibidem.
- (25) López Raygada, P.E. Op. Cit.
- (26) Artículo 440º de la Ley General de Sociedades, Ley No. 26887.
- (27) Resolución No. 14312-9-2013.
- (28) Resolución No. 19432-10-2011.
- (29) El subrayado es nuestro.
- (30) El subrayado es nuestro.
- (31) Resolución No. 3522-1-2005.
- (32) Resolución No. 1846-8-2011.
- (33) Resolución No. 12134-8-2011.
- (34) Resolución No. 19432-10-2011.
- (35) Resolución No. 11703-3-2011.
- (36) Resolución No. 3584-4-2009.
- (37) VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA, Pedro Enrique. Algunas consideraciones en torno al tratamiento tributario de la asociación en participación. En RAE Jurisprudencia, junio, 2009.
- (38) Resolución No. 728-5-2002.