

INFORME N.º 000046-2022-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 17 de junio de 2022

MATERIA:

Considerando que el Decreto Legislativo N.º 1541 tiene carácter de norma innovativa, al incorporar, a partir del 1.1.2023, el inciso i) en el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual califican como dividendos gravados con el impuesto a la renta de segunda categoría la participación (resultados) que el asociante pague al asociado en el marco de un contrato de asociación en participación, se consulta si respecto a los rendimientos generados hasta el 31.12.2022, conforme a lo previsto en la Resolución de Superintendencia N.º 042-2000/SUNAT:

1. ¿Corresponde considerar tales rendimientos obtenidos por el asociado como rentas empresariales?
2. ¿El importe pagado por los referidos rendimientos al asociado por parte del asociante constituye gasto deducible para este último?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).
- Decreto Legislativo N.º 1541, Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 26.3.2022, el cual entrará en vigencia el 1.1.2023.

ANÁLISIS:

1. Mediante el Decreto Legislativo N.º 1541 se modificaron diversos artículos de la LIR a efectos de perfeccionar el tratamiento tributario aplicable a los contratos de asociación en participación. Así, a través del artículo 5 de la norma en mención se incorporó el inciso i) al artículo 24-A de la LIR el cual



dispone que a partir del 1.1.2023, para efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades la participación del asociado de un contrato de asociación en participación.

Por su parte, el artículo 8 del referido decreto legislativo incorporó a la misma norma (LIR) la Quincuagésimo Quinta Disposición Transitoria y Final, la cual establece, entre otras disposiciones, que la participación del asociado no constituye costo o gasto deducible para el asociante⁽¹⁾.

De otro lado, resulta pertinente traer a colación que mediante la Resolución de Superintendencia N.º 042-2000/SUNAT, publicada el 21.3.2000, se aprobaron las normas sobre declaración jurada anual de los contratos de colaboración empresarial y procedimiento para que asociaciones en participación soliciten baja del RUC⁽²⁾, la cual en el artículo 6 establece 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.

2. Ahora bien, mediante la Resolución N.º 02398-11-2021, publicada el 2.4.2021 en el Diario Oficial "El Peruano"⁽³⁾, el Tribunal Fiscal determinó la naturaleza jurídica de la participación del asociado en el marco de los contratos de asociación en participación y su incidencia en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta de acuerdo a la normatividad vigente antes de las modificaciones referidas en el numeral 1 del presente informe.

Así pues, dicho colegiado, citando la exposición de motivos de la Ley N.º 27034, en la cual se indica que *"De conformidad con el artículo 441º 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*

- ¹ El texto completo de la Quincuagésimo Quinta Disposición Transitoria y Final de la LIR, vigente a partir el 1.1.2023, establece que, para los efectos de dicha Ley, los contratos de asociación en participación tienen el tratamiento que se indica a continuación:
1. Las contribuciones del asociado se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, de conformidad con las disposiciones que regulan el referido impuesto.
 2. La participación del asociado no constituye costo o gasto deducible para el asociante.
 3. La obligación de retener a que se refiere los artículos 73-A y 76 de la Ley 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.
 4. El asociante debe registrar en subcuentas especiales las operaciones del negocio objeto del contrato de asociación en participación.
 5. Las demás disposiciones de la presente Ley y su reglamento se aplican en tanto no se opongan a lo establecido en los incisos precedentes.
- ² Ello debido a que a Ley N.º 27034 al modificar el inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 774, excluyó como sujeto del impuesto a la Asociación en Participación.
- ³ En adelante, RTF.



FLAVIO ANTONY
CASTILLO ROSALES
INTENDENTE NACIONAL
17/06/2022 00:06:07



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
16/06/2022 14:47:34

carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado (...)”, considera que dicho texto hace referencia a que el asociado no es quien desarrolla la actividad empresarial, por lo que no cabe que se atribuyan rentas de tercera categoría por dicho motivo, conforme con el sistema anterior de atribución de rentas⁽⁴⁾.

Sin embargo, el Tribunal indica que en la realidad fáctica y jurídica el asociado ha recibido una renta derivada de la ejecución del contrato de asociación en participación que debe ser analizada en virtud de las normas que regulan el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

En tal sentido señala que *“teniendo en cuenta que se otorga al asociado el derecho a participar en las utilidades o resultados del negocio objeto del contrato, lo que este recibe como participación en las utilidades o resultados del negocio emprendido por el asociante, en virtud al contrato de asociación en participación, constituye, para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, “dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades”, según lo establecido en el inciso a) del artículo 24-A de la referida ley”*⁽⁵⁾.

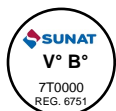
Así, el Tribunal Fiscal ha establecido como criterio de observancia obligatoria que *“La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el Impuesto según quien sea el asociado, 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”.*

Resulta pertinente indicar que en la citada RTF señaló que lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N.º 042-2000/SUNAT constituyó un régimen transitorio aplicable solamente al ejercicio gravable 1999 y a determinados contratos de asociación en participación, estos son, los existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas, durante dicho año, las rentas correspondientes a la asociación en participación, por lo que no puede aplicarse a casos distintos al normado en ella.

⁴ Cabe precisar, que mediante la Ley N.º 27034 se modificó el artículo 14 de la LIR dejando sin efecto para el caso de la asociación en participación la previsión de atribución de rentas al asociante y asociado a partir del ejercicio 1999, siendo el asociante el único responsable por la determinación y pago del impuesto derivado de las rentas producidas por la ejecución del contrato.

⁵ El inciso a) del artículo 24-A de la LIR prevé que, para los efectos del Impuesto, se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la LIR distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.



FLAVIO ANTONY
CASTILLO ROSALES
INTENDENTE NACIONAL
17/06/2022 00:06:07



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
16/06/2022 14:47:34

Al respecto, cabe tener en cuenta que, conforme se ha señalado en el Informe N.° 136-2001-K00000⁶⁾, las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria resultan de aplicación a las actuaciones que efectúe la Administración Tributaria a partir del día siguiente de su publicación, y que estas tienen carácter interpretativo y, por ende, son aplicables desde la vigencia de la norma interpretada.

En tal virtud, en aplicación del criterio contenido en la RTF, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria vinculante para todas las actuaciones de la Administración Tributaria, los rendimientos obtenidos por el asociado hasta el 31.12.2022 en el marco de un contrato de asociación en participación califican, para efectos del Impuesto a la Renta, como dividendo u otra forma de distribución de utilidades, siendo que, en el caso de que el asociado sea una persona jurídica domiciliada en el país, tales montos no constituirán ingresos gravados con el referido impuesto. No obstante, si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, el monto en cuestión califica como ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría.

En tal sentido, no corresponde calificar a los rendimientos que obtenga el asociado en un contrato de asociación en participación hasta el 31.12.2022, como renta empresarial.

3. En lo concerniente a si los rendimientos antes mencionados constituyen para el asociante gasto deducible para la determinación de su renta neta de tercera categoría, se debe señalar lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 37 de la LIR, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

⁶⁾ Disponible en: <https://ww3.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i1362001.htm>. En el referido informe esta Administración Tributaria ha sostenido lo siguiente: "(...) *dado que las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria se publican en el Diario Oficial, los criterios contenidos en ellas, son aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria que se realicen desde el día siguiente a dicha publicación.*

Sin embargo, respecto a los efectos de la decisión en el tiempo, es del caso mencionar que los criterios interpretativos contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria rigen desde la vigencia de las normas que interpretan, debido a que mediante las mencionadas resoluciones no se están creando normas nuevas, sino que únicamente se señala el contenido y alcance de normas ya existentes. Dichas resoluciones, precisamente, por interpretar una norma tributaria de manera expresa adquieren su carácter vinculante.

Es decir que, si bien los criterios de observancia obligatoria son aplicables a los actos de la Administración Tributaria a partir del día siguiente de publicación de la resolución, este hecho no significa que estos criterios no se apliquen respecto a situaciones anteriores a la publicación de la mencionada resolución. Cabe resaltar, que dicho criterio también ha sido recogido por esta Administración Tributaria en los Informes N.° 080-2007-SUNAT/2B0000, 080-2014-SUNAT/5D0000 y en el Oficio N.° 102-2005-SUNAT/2B0000 disponibles en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i080-2007.pdf>, <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i080-2014-5D0000.pdf> y <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/o1022005.htm>.



7T0000
REG. 6751

FLAVIO ANTONY
CASTILLO ROSALES
INTENDENTE NACIONAL
17/06/2022 00:06:07



7T2000
REG. 4022

PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
16/06/2022 14:47:34

Ahora bien, conforme se ha indicado en el numeral 2 del presente informe, los rendimientos provenientes de la ejecución del contrato de asociación en participación que recibe el asociado califican como dividendo u otra forma de distribución de utilidades, los cuales se atribuyen en virtud de la contribución efectuada por dicho asociado para la realización del negocio materia del contrato.

En torno a las contribuciones de dinero, bienes o servicios que se realizan en el marco de un contrato asociativo, como lo es la asociación en participación, cabe precisar que el artículo 439 de la Ley General de Sociedades⁽⁷⁾ establece que *“Las partes están obligadas a efectuar, las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato. Si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades. La entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios, se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecida en el contrato. A falta de estipulación, rigen las normas para los aportes establecidas en la presente ley, en cuanto le sean aplicables”*.

Sobre el particular, es pertinente traer a colación la cita a Castillo Botetano que realiza el Tribunal Fiscal en la RTF antes referida, en el sentido que *“los resultados atribuidos al Asociado puede ser calificado como un dividendo, ya que la retribución percibida resulta similar al del socio de una sociedad, pues en ambos casos hay un derecho abstracto a la utilidad que puede generar la empresa y una obligación, que también es abstracta, de asumir las pérdidas hasta el valor del aporte o contribución”*.

En tal sentido, se puede afirmar que la participación que recibe el asociado es el beneficio (dividendo) derivado de la ejecución del negocio objeto del contrato de asociación en participación al que tiene derecho en virtud de los aportes realizados para tal fin, cuyo pago constituye una obligación del asociante con el asociado establecida normativamente que nace con posterioridad a la determinación del resultado del negocio objeto del contrato.

Respecto a los dividendos, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 06619-4-2002, recogida en la Resolución N° 5320-9-2021⁽⁸⁾ ha señalado que *“los*

⁷ Ley N.° 26887, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias.

⁸ Publicada el 1.7.2021 en el Diario Oficial “El Peruano”, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria respecto del siguiente criterio:

“Es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N.° 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: “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”.



FLAVIO ANTONY
CASTILLO ROSALES
INTENDENTE NACIONAL
17/06/2022 00:06:07



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
16/06/2022 14:47:34

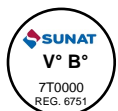
dividendos, constituyen obligaciones con terceros originadas con posterioridad a la generación y determinación de la renta gravada (resultados del negocio), y no de operaciones que ocasionan la generación de rentas gravadas o permitan mantener su fuente como lo prescribe el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no corresponde su deducción a fin de determinar la renta neta de tercera categoría”.

Siendo ello así, resulta claro que el pago de la participación del asociado por parte del asociante en el marco de un contrato de asociación en participación, no constituye gasto deducible para el asociante para fines del impuesto a la renta⁹).

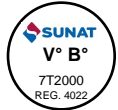
CONCLUSIONES:

Considerando lo previsto en la Resolución de Superintendencia N.º 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.



FLAVIO ANTONY
CASTILLO ROSALES
INTENDENTE NACIONAL
17/06/2022 00:06:07



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
16/06/2022 14:47:34

smr
CT00150-2022
CT00195-2022
IMPUESTO A LA RENTA – Contratos de Asociación en Participación.

⁹ En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 05320-9-2021, citada anteriormente, al establecer que *“la participación en el resultado del negocio atribuida por la recurrente a su asociado (...) constituye dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades, por lo que no resulta deducible para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría”.*

