

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI EN EL MARCO DE UN CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN, LA PARTICIPACIÓN QUE RECIBE EL ASOCIADO SE ENCUENTRA GRAVADA CON EL IMPUESTO A LA RENTA.

I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2021-03 (03-03-2021)

- Correo de fecha 1 de marzo de 2021 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Ninguna.
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 9

II. PLANTEAMIENTO

De acuerdo con lo establecido por el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, 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. Por su parte, el artículo 440 de la citada ley dispone que el 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”*.

En relación con el Impuesto a la Renta, hasta 1998, se previó un régimen de atribución de rentas a las partes contratantes, siendo que para llevar a cabo dicha atribución se estableció, en principio, que el contrato debía llevar contabilidad independiente a las partes contratantes o, excepcionalmente, dependiendo de la modalidad de contrato o de su plazo de duración, cada parte contratante podía contabilizar sus operaciones o una de ellas podía llevar la contabilidad del contrato¹.

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999², mediante la que se incorporó el inciso k) al citado artículo 14 y se modificó su último párrafo, eliminándose toda mención a la asociación en participación. Igualmente, se modificó el tercer párrafo del artículo 65 de la mencionada ley, referido a la obligación de llevar contabilidad independiente en el caso de 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, dejándose de mencionar a la asociación en participación en esta norma.

¹ El artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 27034, establecía lo siguiente:

“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.

Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato debiendo en ambos casos solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud.

Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato”

² Conforme con lo precisado por la Ley N° 27063.

En relación con la participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación y el Impuesto a la Renta, se suscitan distintas interpretaciones:

- Conforme con la primera, la participación del asociado constituye un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría.
- Según la segunda, la participación del asociado no está gravada con el Impuesto a la Renta.
- De acuerdo con la tercera, 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.

En tal sentido, corresponde analizar las normas que regulan al Impuesto a la Renta a fin de determinar si la participación del asociado se encuentra gravada con dicho impuesto y, de ser el caso, bajo qué título³.

Amerita llevar el presente tema a Sala Plena en aplicación del artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, conforme con el cual:

“Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa”.

III. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden revisarse en los Anexos I y II.

IV. PROPUESTAS

4.1 MARCO NORMATIVO Y DOCTRINARIO

Conforme con el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, en adelante (LGS), 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

³ Cabe indicar que el expediente que motiva el tema que se somete a Sala Plena está referido al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

El artículo 439 de la citada ley dispone 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. Agrega que la entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecidos en el contrato y que a falta de estipulación, rigen las normas para los aportes establecidas en la presente ley, en cuanto le sean aplicables⁴. Cabe precisar que el artículo 443 de la misma ley dispone 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 a nombre del asociado.

Por su parte, el artículo 440 de la anotada ley prevé que el 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.

En cuanto a las características del contrato, el artículo 441 de la referida ley señala que:

- El asociante actúa en nombre propio y la asociación en participación no tiene razón social ni denominación.
- La gestión del negocio o empresa corresponde única y exclusivamente al asociante y no existe relación jurídica entre los terceros y los asociados⁵.
- Los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni éstos ante aquéllos.
- El contrato puede determinar la forma de fiscalización o control a ejercerse por los asociados sobre los negocios o empresas del asociante que son objeto del contrato.
- Los asociados tienen derecho a la rendición de cuentas al término del negocio realizado y al término de cada ejercicio.

Sobre el contrato, ELIAS LAROZA señala que en tanto contrato asociativo, le es aplicable las características previstas por el artículo 438 antes citado, por consiguiente, explica que el contrato se caracteriza, entre otras notas, por lo siguiente⁶:

⁴ Al respecto, véanse los artículos 22 a 30 de la LGS.

⁵ Sobre el particular, FERRERO DIEZ CANSECO menciona, como una de las características del contrato de asociación, que el manejo del negocio está a cargo del asociante y que este es el encargado de manejarlo de manera exclusiva o principal; agrega que por lo general el contrato determina la forma de fiscalización o control por parte del asociado. En este sentido, véase: FERRERO DIEZ CANSECO, Alfredo, "Algunos aspectos sobre contratos asociativos y su tratamiento en la Ley General de Sociedades peruana" en *Ius et Veritas*, N° 18, 1999. Lima, p. 59. En igual sentido, TALLEDO MAZÚ señala que el titular de la empresa o negocio materia del contrato es el asociante. Es decir, que actuará por cuenta y en nombre propio, si bien en interés suyo y del asociado, por lo que afirma que la contabilidad del negocio o empresa es llevada por él también en nombre propio, sin que exista la posibilidad, desde el punto de vista legal, que la asociación en participación lleve contabilidad distinta a la del asociante. Al respecto, véase, TALLEDO MAZÚ, "La Asociación en Participación, el Consorcio y el Joint Venture: aspectos contractuales y tributarios" en *Cuadernos Tributarios. Revista de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano*, 1998, Lima, pp. 28 y ss.

Igualmente, MEDRANO CORNEJO afirma que en la asociación en participación, por su propia naturaleza, el asociante es el único que puede llevar la contabilidad del negocio (aunque en cuentas separadas), ya que solo él aparece frente a terceros, por lo que no resulta de aplicación el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta a la asociación en participación, dado que no se le considera contrato asociativo para fines del impuesto. En este sentido, véase, MEDRANO CORNEJO, Humberto, "Impuesto a la Renta y Contratos de Colaboración -Empresarial" en *Themis – Revista de Derecho*, N° 41, PUCP, 2000, Lima, p. 103.

⁶ Características mencionadas por ELIAS LAROZA. En este sentido, véase: ELIAS LAROZA, Enrique, *Derecho Societario Peruano – Ley General de Sociedades del Perú*, Normas Legales, 2001, Trujillo, pp. 950 y ss.

1. Regula relaciones de participación o integración en uno o más negocios o empresas del asociante, en interés común de todas las partes contratantes⁷.
2. No origina una persona jurídica, por lo que no cuenta con razón o denominación social.
3. El asociante actúa en nombre propio y le corresponde, en forma exclusiva, la gestión de los negocios o empresas materia del contrato.
4. No existe relación jurídica entre asociados y los terceros. Los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni éstos ante aquéllos.
5. Las contribuciones de los asociados son utilizadas por el asociante para el negocio o empresa. Si estas consisten en bienes, se presume que pertenecen al asociante aunque la ley permite que permanezcan en propiedad del asociado.
6. Los asociados tienen derecho a la rendición de cuentas al término de cada ejercicio y al terminar el negocio o empresa.
7. Es un contrato sujeto a plazo determinado o determinable.

En relación a las prestaciones del contrato, la contribución del asociado puede estar constituida por dinero, determinados bienes y/o servicios⁸, siendo que los bienes pueden ser entregados en propiedad o cedidos en uso temporalmente.

De otro lado, el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Asimismo, el inciso c) dispone el gravamen de otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley.

Por su parte, el artículo 3 dispone que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Al respecto, el inciso g) del artículo 1 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prevé que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. Agrega que en consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. Precisa que el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

Asimismo, el inciso a) del artículo 28 de la citada ley establece que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes. Por su parte, el inciso e) del mismo artículo señala como rentas de tercera categoría a las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de esta ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea

⁷ En similar sentido, véase: HUNDSKOPF EXEBIO, Oswaldo, *Manual de Derecho Societario*, Gaceta Jurídica, 2012, Lima, p. 345. Al respecto señala que los contratos asociativos generan relaciones jurídicas a través de las cuales se procura alcanzar un fin o beneficio común a todas las partes.

⁸ En relación con la contribución en forma de servicios, TALLEDO MAZÚ señala que los servicios que proporcione el asociado a título de contribución "pueden ser de los más variados contenidos: control de calidad, suministro de know-how, promoción de las ventas, etc. Inclusive un no hacer puede ser objeto de contribución. Sería el caso, por ejemplo, del compromiso del asociado de abstenerse de desarrollar toda actividad competitiva con la del asociante, a cambio de una participación en el negocio de éste". Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, *Op. Cit.*, p. 26.

la categoría a la que debiera atribuirse. A su vez, el inciso g) prevé que es renta de tercera categoría cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

En cuanto al contrato de asociación en participación, hasta 1998, el último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a Renta (Decreto Legislativo N° 774)⁹, señalaba que las rentas eran atribuidas a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes. Asimismo, el artículo 29 de la citada ley preveía que las rentas provenientes de los contratos a los que hacía mención el anotado párrafo del artículo 14 se considerarían de las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes, reputándose distribuidas a favor de estas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Por su parte, el artículo 65 de la citada ley establecía que las asociaciones en participación debían mantener contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, tanto para el manejo de la gestión del negocio como para información a la SUNAT, previéndose que en determinadas situaciones, cada parte contratante podría contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podía llevar la contabilidad del contrato¹⁰.

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999¹¹, mediante la que se incorporó el inciso k) al citado artículo 14 y se modificó su último párrafo.

Conforme con el inciso k) son contribuyentes del Impuesto a la Renta: *“Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes”*.

Asimismo, en cuanto a la modificación del último párrafo del citado artículo, se estableció que: *“En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 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”*. Como se aprecia, se eliminó toda mención al contrato de asociación en participación.

Igualmente, el tercer párrafo del artículo 65 de la mencionada ley fue modificado por la Ley N° 27034 para señalarse que: *“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”*. Se advierte entonces que a partir de esta modificación normativa, también dejó de hacerse mención al referido contrato en esta norma.

⁹ El último párrafo del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, señalaba que: *“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”*.

¹⁰ El artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 27034, establecía que lo siguiente: *“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. Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato debiendo en ambos casos solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud. Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato”*.

¹¹ Conforme con lo precisado por la Ley N° 27063.

Cabe indicar que mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, se modificó el artículo 18 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹², referido a la atribución de resultados por parte de las sociedades, entidades y contratos a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que antes de la modificación prevista por la Ley N° 27034, incluía a la asociación en participación).

Dicha norma, antes de la referida modificación, preveía que a efecto del artículo 29 de la ley, la atribución a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes debía hacerse al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero. A partir de la modificación de dicha norma, se estableció que para efectos del citado artículo 29, las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que ya no menciona a la asociación en participación), atribuirían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integran o sean partes contratantes al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero¹³.

En relación con los pagos a cuenta, el inciso g) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta disponía que las asociaciones en participación (entre otros¹⁴), que hayan pactado llevar contabilidad independiente a la de las partes contratantes, seguirían las siguientes reglas: 1. Atribuirían sus resultados al cierre del ejercicio o al término del contrato, según correspondiese en aplicación del artículo 18; y 2. Para efecto de los pagos a cuenta mensuales que correspondiese efectuar a las partes contratantes domiciliadas se tendría en consideración lo siguiente: 2.1 Los ingresos mensuales se consideraban atribuidos a las partes en la misma proporción en que hubiesen acordado participar de la renta neta anual. 2.2 El Impuesto Mínimo que afectase a estas entidades se atribuiría mensualmente a los contratantes en la proporción señalada en el acápite anterior.

Este inciso fue modificado mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, para hacer referencia a las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la ley, el que, como se ha mencionado, ya no incluía a la asociación en participación.

Por su parte, la Séptima Disposición Final y Transitoria del citado Decreto Supremo N° 194-99-EF previó lo siguiente:

“Precísase que lo establecido en la Ley N° 27034, es 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 deberá 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, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 170 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, será 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 170 del Código Tributario.

¹² Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

¹³ Se previó además que la atribución se realizará en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, el cual deberá ser puesto en conocimiento de la SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente y que si con posterioridad se modificara la participación de las partes o integrantes, dicha situación se deberá comunicar a la SUNAT dentro de los cinco días hábiles siguientes de efectuada la referida modificación.

¹⁴ Se hace referencia al último párrafo del artículo 14 de la Ley.

La SUNAT dictará las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la presente Disposición.”

Es así que el 21 de marzo de 2000 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT. Al respecto, el artículo 3 de dicha norma estableció que de conformidad con lo establecido por el inciso i) del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 61-97/SUNAT, 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 RUC, debían solicitar su baja de dicho registro hasta el último día hábil del mes de abril de 2000.

En cuanto a la declaración jurada anual del ejercicio 1999 del asociante, el artículo 4 de la misma norma previó que a efecto de dar cumplimiento a lo establecido en el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el asociante presentaría su Declaración Jurada Anual del ejercicio gravable 1999, determinando el Impuesto a la Renta que le corresponda pagar. Agregó que para tal fin, consideraría como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación.

El artículo 5 de dicha norma estableció que 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.

Atendiendo a las normas citadas, corresponde determinar si, en el marco de un contrato de asociación en participación, la participación del asociado se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.

4.2. PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

La participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación constituye un ingreso para el asociado, gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

FUNDAMENTO¹⁵

Como se ha indicado, en relación con la evolución normativa, se aprecia que antes de la vigencia de la Ley N° 27034, la Ley del Impuesto a la Renta preveía un régimen en el que las rentas generadas por las asociaciones en participación se atribuían a las personas naturales o jurídicas que eran parte del contrato (asociado y asociante), a efecto de que ellas determinen el impuesto que les correspondía de acuerdo con su participación en dicho contrato, siendo que dicha atribución provenía desde el contrato.

Para llevar a cabo dicha atribución se estableció que, en principio, el contrato debía llevar contabilidad independiente a las partes contratantes¹⁶. De esta manera, las rentas de la

¹⁵ Forma parte del fundamento el punto 4.1 precedente “Marco Normativo y Doctrinario”.

¹⁶ Se señala que “en principio” el contrato llevaba contabilidad independiente puesto que excepcionalmente, dependiendo de la modalidad del contrato o de su plazo de duración, cada parte contratante podía contabilizar sus operaciones o una de ellas podía llevar la contabilidad del contrato.

Al respecto, el artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 27034, establecía que lo siguiente:

“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.

Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato debiendo en ambos casos solicitar autorización a la SUNAT,

asociación en participación se atribuían a cada parte contratante y, en consecuencia, cada una tributaba el Impuesto a la Renta sobre las rentas que les correspondían en función a su participación, y si existían pérdidas, cada parte las integraba a sus demás operaciones en la proporción correspondiente a dicha participación. En este caso, las rentas obtenidas por la asociación en participación, que se atribuían a las partes contratantes, se consideraban como de tercera categoría puesto que se originaban en un negocio o empresa¹⁷.

Con la modificación introducida por la Ley N° 27034¹⁸, se dejó de mencionar a las asociaciones en participación en los artículos 14 y 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que dichos contratos dejaron de tener la obligación de atribuir las rentas generadas a sus partes contratantes, siendo que desde el ejercicio 1999, y atendiendo a su naturaleza, no estaban obligados a llevar contabilidad independiente a la de sus partes contratantes¹⁹, con lo cual, dichos contratos se ven imposibilitados de atribuir rentas²⁰.

En consecuencia, corresponde analizar si después de la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta, la participación del asociado está gravada con dicho tributo, para lo cual se debe tomar en cuenta lo establecido por dicha norma así como la naturaleza del contrato y sus características previstas en la LGS, esto es, que mediante este contrato, el 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 contribución²¹, siendo el asociante quien tiene a cargo la gestión del negocio o empresa.

Al respecto, como se ha indicado, el citado inciso a) del artículo 1 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Asimismo, el inciso c) del mismo artículo dispone el gravamen de otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley.

quien la aprobara o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud.

Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato” (énfasis agregado).

¹⁷ Artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774.

¹⁸ Dicha norma entró en vigencia el 1 de enero de 1999.

¹⁹ Al respecto, conforme con la LGS, la gestión del negocio o empresa corresponde única y exclusivamente al asociante, por lo que no resultaban viables los procedimientos de atribución previstos en la Ley del Impuesto a la Renta. En efecto: a) Una contabilidad independiente a la de las partes solo contendría operaciones del asociante y no del asociado; b) En cuanto a la segunda posibilidad, conforme con la cual cada de las partes puede llevar su propia contabilidad, debe tomarse en cuenta que el asociado no realiza las operaciones propias del contrato, siendo esta función solo una prerrogativa del asociante; y c) La tercera posibilidad tampoco resulta aplicable porque cualquiera de las partes no podría llevar la contabilidad, sino única y exclusivamente el asociante..

²⁰ Al respecto, en la Exposición de Motivos de la Ley N° 27034 se señaló que: “...carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación en participación a llevar contabilidad independiente”. Sobre el particular, se interpreta que el contrato de asociación en participación como tal, al no tener la obligación expresa de llevar contabilidad independiente a la de las partes, se ve imposibilitado de atribuir rentas.

Sobre el particular, debe considerarse como antecedente lo dispuesto por la citada Séptima Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF, que modificó el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta y que previó disposiciones con la finalidad de que los contratos se adecuaron al nuevo esquema normativo. Al respecto, estableció un tratamiento especial para aquellos contratos de asociación en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27034, que a pesar de la modificación efectuada, habían seguido llevando contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas los ingresos del negocio o empresa objeto del contrato y en virtud a ello, cada una hubiera efectuado pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por los ingresos netos que les habían sido atribuidos mensualmente.

De lo previsto en dicha disposición se desprende que se interpretó que la modificación a la Ley del Impuesto a la Renta implicaba que los contratos de asociación en participación no debían llevar contabilidad independiente y, por lo tanto, no podían seguir atribuyendo los ingresos del negocio o empresa objeto del contrato a las partes contratantes.

Por su parte, en relación con los pagos a cuenta, véase el artículo 54 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta así como el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT citados anteriormente.

²¹ Cabe precisar que el artículo 444 de la LGS recoge casos especiales en los que se podría participar en utilidades o pérdidas sin que exista una determinada contribución del asociado, no obstante, el análisis se centrará en el supuesto general, en el que sí hay contribución del asociado.

Por su parte, el anotado artículo 3 dispone que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Sobre el particular, el referido inciso g) del artículo 1 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prevé que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. Agrega que, en consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. Precisa que el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

Asimismo, el citado inciso a) del artículo 28 de la referida ley establece que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes. Por su parte, el inciso e) del mismo artículo señala como rentas de tercera categoría a las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de esta ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse. A su vez, el anotado inciso g) prevé que es renta de tercera categoría cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

Por consiguiente, bajo este marco normativo, se analizará si la participación del asociado constituye una renta de tipo empresarial.

Al respecto, como se aprecia de las normas citadas, conforme con nuestra legislación, el contrato de asociación en participación ha sido regulado como un contrato asociativo, esto es, un contrato mediante el que “se crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes” (artículo 438 LGS²²). En general, es definido por el artículo 440 de la citada LGS como “...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” (énfasis agregados)²³.

Sobre dicho contrato, al explicar su naturaleza jurídica, GARCÍA NORIEGA explica lo siguiente: “Conviene precisar que dentro del derecho mercantil peruano, la Asociación en Participación se ubica dentro de la normatividad sobre formas asociativas para el comercio en sentido genérico, pero no puede considerársele como una sociedad en sentido estricto (...) Para el tratadista Ulises Montoya Manfredi la Asociación en Participación es un contrato de naturaleza mercantil, según el cual el Asociante conviene con el Asociado en que éste participe en la proporción en que ambos acuerden en las utilidades o pérdidas de la empresa o negocios del asociante”²⁴.

Añade que la asociación en participación no tiene personalidad jurídica y que nuestra legislación dispone que es un contrato que debe constar por escrito y que no está sujeto a

²² Énfasis agregado.

²³ Cabe precisar que el artículo 444 de la LGS recoge casos especiales en los que se podría participar en utilidades o pérdidas sin que exista una determinada contribución, no obstante, el análisis se centrará en el supuesto general, en el que sí hay contribución del asociado.

²⁴ Los énfasis son agregados. En este sentido, véase: GARCÍA NORIEGA, Wilfredo, “Formas de participación en negocios ajenos” en: *Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú*, N° 45, PUCP, 1991, Lima, pp. 421 y ss.

registro, concluyendo que *“Por lo expuesto, somos de opinión que la Asociación en Participación en el derecho peruano no es ni una sociedad mercantil, ni sociedad irregular, sino tan solo un contrato de naturaleza mercantil, propio y distinto de otras figuras jurídicas”*²⁵.

En efecto, históricamente, dicho contrato estuvo regulado en el Código de Comercio²⁶. Al respecto, MONTOYA MANFREDI explica que el Código de Comercio consideró a la asociación en participación en la sección II con el nombre de “cuentas en participación” y que fue la Ley de Sociedades Comerciales la que reemplazó el nombre que se utilizaba anteriormente en dicho Código²⁷.

Por su parte, FERRERO DIEZ CANSECO, al referirse a las críticas sobre la inclusión de los contratos asociativos en la LGS, explica que ello se hizo por cuestiones de tradición jurídica, considerando que la ley anterior había incluido en su articulado a la asociación en participación, siendo que dichos contratos implican una “sociedad” entendida esta como una participación, cooperación o asociación comercial conjunta para la explotación de un negocio común, en cuyo caso, el contrato asociativo determina las reglas que van a regir la relación entre las partes. No obstante, precisa que, en los contratos asociativos, la participación o asociación de las partes, ya sea a través de los *joint ventures* o de una asociación en participación, implican *“una asociación específica y determinada para un negocio común en concreto y no una relación de socios dentro de una misma entidad legal”*. En tal sentido, señala que para la ley peruana el contrato de asociación en participación es un contrato *“...de carácter asociativo en el cual las partes se asocian manteniendo cada uno su propia identidad o personalidad jurídica para realizar un negocio común con el objetivo último de obtener un beneficio económico”*²⁸.

Por consiguiente, se aprecia que el contrato de asociación en participación es un contrato mercantil, de tipo asociativo, que regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes, interés que, por tanto, es de tipo empresarial. En tal sentido, si bien el asociante es quien ejecuta exclusivamente el negocio materia del contrato y es el rostro visible frente a terceros, no debe perderse de vista que el interés común de los intervinientes es participar en un negocio o empresa determinada. Por ello, los eventuales resultados que pudiesen provenir de la ejecución del contrato son producto de la explotación de un negocio o empresa, por lo que se considera que el asociado realiza actividad empresarial por intermedio de la acción del asociante, esto es, no la realiza en forma directa sino indirectamente, lo que no enerva el hecho de que dicho resultado proviene de explotar el referido negocio que genera una renta empresarial de tercera categoría.

Lo anterior se corrobora del contenido de la misma Ley del Impuesto a la Renta puesto que las utilidades obtenidas en el negocio que conduce el asociante en ejecución del contrato, a partir de las cuales, se obtiene la participación del asociado, califican como rentas de tercera categoría, de conformidad con el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, al provenir de operaciones con terceros (teoría de flujo de riqueza).

Incluso, en el supuesto negado que se considere que dichas utilidades constituyen rentas pasivas para una persona natural sin negocio domiciliada o no domiciliada, estas no dejan de

²⁵ Énfasis agregado. Véase: *Ibidem*.

²⁶ El artículo 232 del Código de Comercio establecía sobre las cuentas en participación (lo que se incluía dentro de la regulación de los contratos especiales de comercio), que *“Podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que conviniere, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen”*.

Posteriormente, en el Texto Único Concordado de la Ley General de Sociedades, aprobada por Decreto Supremo N° 003-85-JUS, se estableció que en la asociación en participación el asociante conviene con el asociado en que este último aporte bienes o servicios, para participar en la proporción que ambos acuerden en las utilidades o en las pérdidas de una empresa o de uno o varios negocios del asociante (artículo 398). Por su parte, en el artículo 406 prescribía que las disposiciones de los artículos 401 y 403 (que regulaban a la asociación en participación) se aplicaban también al contrato por el que una persona se interesa en las utilidades de una empresa sin participación en las pérdidas, y en el contrato por el cual un contratante atribuye participación en las utilidades y en las pérdidas de su empresa, sin que corresponda un determinado aporte.

²⁷ En este sentido, véase: MONTOYA MANFREDI, Ulises, “De la asociación en participación en la Ley de Sociedades Mercantiles” en: *Themis – Revista de Derecho*, Vol 2, N° 3 (primera época), PUCP, 1966, Lima, p. 13.

²⁸ Los énfasis son agregados. En este sentido, véase: FERRERO DIEZ CANSECO, *Op. Cit.*, p. 57.

calificar como rentas de tercera categoría, de acuerdo con lo establecido en el citado inciso g) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que dichas rentas no se encuentran incluidas en las demás categorías²⁹.

Por consiguiente, se concluye que la participación del asociado en un contrato de asociación en participación constituye renta de tercera categoría.

Ahora bien, conforme con el principio de reserva de ley, para que una renta, que conforme con la Ley del Impuesto a la Renta está gravada pueda considerarse como desgravada, ello debe ser previsto en forma expresa³⁰, siendo que los artículos 18 y 19 de la citada ley no consideran a la participación del asociado de un contrato de asociación en participación como renta exonerada o inafecta, por lo que se trata de una renta gravada.

En tal sentido, se interpreta que el asociante no debe asumir el íntegro del impuesto y que el asociado debe tributar por su participación, siendo que a efectos del presente análisis, se considera que la atribución al asociado ya no proviene del contrato³¹ sino desde el asociante, en cumplimiento del contrato de asociación en participación, puesto que el asociante es quien lleva el registro y contabilización de las operaciones del negocio o empresa objeto del contrato y quien determina los resultados que se derivan de este.

De acuerdo con lo expuesto, se interpreta que conforme con la citada Ley del Impuesto a la Renta, luego de su modificación por la Ley N° 27034, los resultados provenientes de una asociación en participación son concedidos por el asociante al asociado y cada una de las partes los someterá a imposición en función de su participación en el contrato. En consecuencia, no se considera que el asociante es el único contribuyente de los resultados provenientes de la ejecución del contrato de asociación en participación, puesto que, como se ha indicado, la Ley del Impuesto a la Renta no ha previsto alguna exoneración o inafectación sobre la participación que el asociante concede al asociado.

Al respecto, debe reiterarse que el hecho que el asociante sea el único que lleva a cabo la operatividad del negocio no impide advertir que en los hechos se concede al asociado un ingreso que proviene de operaciones con terceros, derivado de la explotación de un negocio de interés común, y que la ley no ha considerado a dicha participación entre los supuestos de rentas exoneradas o inafectas, por lo que, como ya se ha señalado, dicha participación del asociado constituye renta gravada de tercera categoría o, de ser el caso, pérdidas compensables con las rentas que genere por sí solo.

En tal sentido, a manera de síntesis de lo señalado, se advierte que:

²⁹ Al respecto, se considera que el ingreso del asociado no califica como rentas de segunda categoría, puesto que no se encuentran recogidas en alguno de los supuestos previstos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto estas no constituyen intereses generados por la colocación de capitales, regalías, rentas por la cesión de intangibles, rentas vitalicias, pagos por obligaciones de no hacer, rentas atribuidas por fondos de inversión y patrimonios fideicometidos, dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades (por cuanto no se encuentran en alguno de los supuestos previstos en el artículo 24-A de la misma ley), ganancias de capital, ganancias provenientes de instrumentos financieros derivados, ni de rentas producidas por la enajenación, redención o rescate de que se realice de manera habitual de instrumentos de patrimonio.

En el caso particular de los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, cabe mencionar que si bien podría ocurrir que el asociante sea una de las personas jurídicas mencionadas por el artículo 14, de una lectura conjunta del artículo 24-A y del anotado artículo 14 se considera que cuando el inciso a) del referido artículo 24-A menciona a los "socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso", no alude al asociado de una asociación en participación, sino a aquéllos que conforman, constituyen o integran una persona jurídica manteniendo una personalidad distinta o a quienes tuvieron la voluntad de hacerlo, como por ejemplo, los accionistas de una sociedad anónima, los socios de las demás sociedades reguladas por la LGS, entre otros, esto es, a aquellos que para la consecución de una finalidad u objeto común, convienen en formar un ente distinto con personalidad distinta y patrimonio propio.

³⁰ La Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, pueden concederse exoneraciones u otros beneficios tributarios.

³¹ Como ocurría bajo la normatividad anterior.

- a) Los resultados que se conceden al asociado provienen de una actividad empresarial y se observan en los estados financieros que surgen de la contabilidad llevada por el asociante, calificando como rentas de la tercera categoría³².
- b) En efecto, el resultado del asociado constituye una forma de participación en un negocio o empresa en los términos de la LGS, esto es, surge de la explotación de dicho negocio o empresa.
- c) Dicha participación del asociado es un ingreso proveniente de una operación con terceros (con el asociante), esto es, por la celebración de un contrato, por lo que tributará en su calidad de contribuyente del impuesto (teoría del flujo de riqueza), debiéndose gravar conforme con el régimen en el que se encuentre el asociado.
- d) Como consecuencia, tanto el asociante como el asociado deben tributar sobre la parte de los resultados que le corresponde a cada uno, siendo que, para tal fin, la participación del asociado se calcula antes que el Impuesto a la Renta.
- e) La Ley del Impuesto a la Renta no ha previsto que la participación del asociado está exonerada o inafecta.

Ahora bien, habiéndose concluido que la participación del asociado constituye renta gravada de tercera categoría, es importante considerar algunos aspectos relevantes vinculados al procedimiento que debería seguirse para una correcta determinación del impuesto, tanto para el asociante como para el asociado.

a) Determinación del resultado del contrato en cabeza del asociante

Conforme con la LGS y la naturaleza del contrato, el asociante es el que lleva la gestión del negocio por lo que es quien tiene la exclusiva responsabilidad del registro y contabilización de las operaciones del negocio o empresa objeto del contrato, y de ser el caso, de conceder la participación al asociado. En efecto, como se ha indicado anteriormente, a fines tributarios, la atribución de la renta al asociado no proviene del contrato, como sucedía anteriormente, sino, en concordancia con la LGS, desde el asociante, en cumplimiento del contrato de asociación en participación.

En relación con la contabilidad del negocio o empresa, deberá tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta³³, así como el artículo 441 de la citada LGS, conforme con la cual el asociado tiene derecho a la rendición de cuentas al término del negocio realizado y al término de cada ejercicio. Esta obligación implica el registro de los ingresos y gastos propios del negocio del contrato, en forma separada de aquellos que genere el asociante, eventualmente, por la realización de otros negocios o empresas; con la finalidad de determinar el resultado devengado en el ejercicio gravable, ganancia o pérdida, que arroje el contrato.

b) Cálculo de la participación del asociado. Deducción como gasto del asociante

Como se ha indicado, el artículo 440 de la LGS establece que, con motivo del contrato, el asociante concede al asociado una participación en el resultado de su negocio o empresa, a cambio de una determinada contribución.

Un aspecto importante, en este extremo, es determinar a qué se refiere el aludido artículo cuando hace mención al resultado que el asociante concede al asociado. Como explica TALLEDO MAZÚ, “*la participación del asociado, lo dice la LGS, puede versar sobre los resultados, esto es, ganancias y pérdidas, o sólo sobre las ganancias...*”. Al respecto, el citado autor indica que, “*llegada la oportunidad en que según el contrato deben determinarse los resultados, surge el derecho del asociado a exigir que ello ocurra. Determinados los resultados, si son utilidades, nacerá el derecho de aquél a exigir su pago y, si son pérdidas, se generará su*

³² Siendo que conforme con el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría.

³³ Al respecto, no solo debe considerarse el artículo 65 citado, sino los artículos 33 y siguientes del Código de Comercio, en lo que resulte aplicable.

obligación de reembolsarlas según lo prevea el contrato". Agrega que de esto surge algo importante para fines tributarios puesto que *"si bien la asociación en participación es un contrato oneroso, el asociado no recibe el contravalor de su contribución al realizar la misma. Simplemente se le atribuye un derecho expectatio de participación"*. En tal sentido, concluye que la utilidad que corresponde al asociado no es la retribución de su contribución³⁴.

De lo indicado se aprecia que la participación del asociado corresponde a las ganancias (utilidades) o pérdidas que arrojen los estados financieros que para tal efecto se encuentra obligado a elaborar el asociante³⁵.

Así, una vez obtenido el resultado que corresponde al contrato de asociación en participación, el asociante deberá determinar la participación del asociado, acorde con lo indicado en el contrato, en aplicación del citado artículo 440 de la LGS. Esto es, el asociante, en cumplimiento de un contrato, se encuentra en la obligación de conceder parte de ese resultado, sin que ello se entienda como la retribución por una prestación de servicios realizada por el asociado.

Se aprecia que conceder al asociado su participación en el resultado o en las utilidades, en los términos del citado artículo 440 de la LGS, es una consecuencia natural de la ejecución del contrato que no implica una atribución especial que deba contar con un régimen propio en las normas del Impuesto a la Renta, por cuanto ello proviene justamente del cumplimiento de dicho contrato, siendo que el derecho del asociado nace, considerando la naturaleza del contrato, por el hecho de haberse obtenido utilidad en el negocio.

En este sentido, la parte del resultado que corresponde al asociado constituye un ingreso para este y un gasto del asociante, devengados a la fecha de su determinación³⁶, lo que cumple con el principio de causalidad³⁷, toda vez que obedece al cumplimiento de una obligación

³⁴ Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, *Op. Cit.*, p.28. El citado autor explica que del contrato nace la obligación de realizar la contribución; de la realización de la contribución nace el derecho abstracto a participar en las utilidades que se obtengan; ese derecho origina un derecho de crédito una vez obtenidas las utilidades, siendo que la causa de las utilidades atribuibles al asociado no reside en la contribución realizada por él, sino en el hecho de que el negocio del asociante ha dado utilidades. En igual sentido, ARAOZ VILLENA Y RAMÍREZ-GASTÓN SEMINARIO señalan que el asociado no recibe una retribución por realizar su contribución, sino que adquiere un derecho a participar en las utilidades del asociante. Explican que la participación de asociado no constituye un precio o una retribución para el asociado, pues el asociante no queda obligado a pagar suma alguna a favor del asociado por el hecho de la contribución, sino por la obtención de utilidades. Al respecto, véase: ARAOZ VILLENA, Luis Alberto y RAMÍREZ-GASTÓN SEMINARIO, Andrés, "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 *Derecho & Sociedad*, N° 28, 2007, Lima, pp 247 y ss.

³⁵ Los cuales deben prepararse en función de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Respecto a la contabilización de operaciones, cabe señalar que el artículo 223 de la LGS indica que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados por el país, los que de acuerdo con el artículo 1 de la Resolución N° 013-98-EF/93.01 comprenden, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad.

³⁶ El párrafo 22 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, oficializado mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01, indicaba que los estados financieros se preparan sobre la base del devengado, según la cual los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo u otro equivalente al efectivo, debiendo registrarse en los libros contables y presentarse en los estados financieros de los periodos a los cuales corresponden. En relación con dicho principio, este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha señalado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

³⁷ En relación con la causalidad, ARAOZ VILLENA y RAMÍREZ-GASTÓN SEMINARIO indican lo siguiente: *"Justamente, para determinar su IR, el asociante debe deducir de su base imponible la participación del asociado en las utilidades del negocio. Es decir, la participación del asociado en las utilidades del negocio del asociante constituye un gasto deducible de la base imponible del asociante. Ello, en virtud de lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del IR, que regula el principio de causalidad, y según el cual son deducibles para la determinación del impuesto aquellos gastos destinados a la generación de renta gravada o al mantenimiento de su fuente productora"*. En este sentido, véase: ARAOZ VILLENA, Luis y RAMÍREZ-GASTÓN SEMINARIO, Andrés, *Op. Cit.*, 252.

contractual³⁸, vinculada con el derecho del asociado a participar del resultado (utilidad)³⁹. En virtud de lo anterior, el asociante solo tributará por el resultado que le corresponde conjuntamente, de ser el caso, con el resultado que haya generado por su propia actividad empresarial.

En cuanto a la deducción de la participación del asociado como gasto para efectos tributarios⁴⁰, como se ha indicado, cumple el principio de causalidad puesto que proviene del cumplimiento de una obligación contractual del asociante, lo que le libera de dicha obligación, siendo que la ejecución de dicho contrato le genera renta gravada. Cabe indicar además que existe relación entre el ingreso (del asociado) y el gasto (del asociante)⁴¹.

Debe tenerse en cuenta que, dado que la participación del asociado no califica como una retribución a su contribución, esta se podrá deducir como gasto sin que exista la obligación de sustentarla con el comprobante de pago a que alude el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, en el caso que el resultado obtenido por el negocio o empresa del contrato fuese una pérdida, se presenta una situación contraria a la explicada y dependiendo de lo establecido en el contrato, pueden ocurrir los siguientes supuestos: a) que el asociado participe en las pérdidas, en cuyo caso el asociante reconocerá un ingreso devengado a la fecha de la determinación del resultado y lo gravará con el impuesto, bajo el concepto de flujo de riqueza, dado que el asociado debe asumir y reconocer el monto de la pérdida que corresponde se le traslade⁴², lo que generará en la contabilidad del asociante una cuenta por cobrar y un ingreso, a efecto de que este solo considere la parte de la pérdida que le corresponde; y b) que el asociado no participe en las pérdidas, caso en el cual, tanto el asociante como el asociado no reconocerán ingreso ni gasto alguno, respectivamente, pues según lo acordado, el primero debe asumir el íntegro de la pérdida generada por el contrato.

c) Oportunidad de determinar el resultado a conceder al asociado

Al respecto, la LGS, no ha establecido expresamente en qué momento se deben determinar los resultados o las utilidades provenientes del negocio o empresa materia del contrato.

Cabe indicar que conforme con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, a los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Asimismo, en cuanto a la imputación de las rentas a un ejercicio gravable, prevé que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en

De igual forma, FERRERO DIEZ CANSECO indica: “*corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas, así como los gastos incurridos, teniendo el derecho a deducir el monto de la participación que corresponde al asociado. En cuanto al monto de la participación correspondiente al asociado, éste constituye renta de tercera categoría para el asociado, y está gravado según el criterio de lo devengado*”. Al respecto, véase: FERRERO DIEZ CANSECO, Alfredo, *Op. Cit.*, p. 60.

³⁸ En diversas resoluciones de este Tribunal se ha indicado que resultan deducibles como gastos que cumplen el principio de causalidad aquellas prestaciones que son efectuadas en cumplimiento de obligaciones contractuales pactadas siempre que no estén prohibidas por normas civiles o tributarias. Al respecto, véanse las resoluciones N° 7089-4-2019, 4226-9-2019, 6766-3-2019 y 6855-1-2019, entre otras.

³⁹ Lo que implica para el asociante una disminución en sus beneficios económicos, relacionada con un incremento del pasivo, tal como lo prevé el párrafo 94 del Marco Conceptual para la Información Financiera de las Normas de Información Financiera.

⁴⁰ La participación del asociado es considerada un gasto para el asociante. Será deducible como gasto para efectos tributarios si es que el asociante se encuentra en el régimen general. Asimismo, dicha deducción no está prohibida por la Ley del Impuesto a la Renta.

⁴¹ De acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente. En este sentido, véanse las resoluciones N° 7089-4-2019, 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras.

⁴² Conforme con el artículo 444 de la LGS, las pérdidas que afecten al asociado no excederán el importe de su contribución.

que se devenguen. Agrega que en el caso de personas jurídicas⁴³, las rentas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales⁴⁴ serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

Por consiguiente, a fin de cumplir la citada norma, deben determinarse los resultados que arroja el contrato al cierre del ejercicio, a menos que por la naturaleza y duración del contrato, deban determinarse con anterioridad, debiéndose considerar que la participación del asociado constituye para este un ingreso o un gasto, según corresponda, por lo que puede devengarse antes de dicho cierre, a fin de ser tomados en cuenta en la determinación del Impuesto a la Renta.

Como se ha indicado anteriormente, siguiendo a TALLEDO MAZÚ cuando llega la oportunidad en la que, según el contrato, deben determinarse los resultados, surge el derecho del asociado a exigir que ello ocurra, siendo que dichos resultados pueden ser positivos o negativos.

De lo señalado se advierte que para efectos del Impuesto a la Renta, la participación del asociado, sea positiva o negativa, se imputará como ingreso o gasto de tercera categoría, de acuerdo con el principio de devengo, a la fecha en que se obtiene el resultado del negocio o empresa, de acuerdo con los estados financieros elaborados por el asociante⁴⁵, los que pueden elaborarse al cierre del ejercicio gravable o en la fecha prevista en el contrato, dado que en ese momento surge el hecho económico que da origen al derecho del asociado a exigir (ganancia) o la obligación de asumir (pérdida) parte de dicho resultado.

Cabe indicar que desde un punto de vista financiero el resultado concedido al asociado constituye ingreso contable para este, debido a que, conforme con el párrafo 92 del mencionado marco conceptual, al momento de su devengo se produce un incremento en los beneficios económicos, relacionado con un incremento en el activo.

En tal sentido, el asociado deberá computar como ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría la parte del resultado que le corresponde, conforme con lo antes expuesto, dado que el importe a que se tiene derecho es el rendimiento del negocio generado, el cual califica como un beneficio que proviene de una operación con un tercero (flujo de riqueza)⁴⁶.

Asimismo, en caso de que el negocio materia del contrato arroje una pérdida, ello generará una disminución en los beneficios económicos del asociado, por lo que en su contabilidad se registrará un gasto proveniente del negocio realizado a través del asociante, y una cuenta por pagar a este último, tal como lo prevé el párrafo 94 del marco conceptual, antes citado. En efecto, si el resultado del negocio es una ganancia, ello para el asociado representa un ingreso, de forma que, si dicho resultado es negativo, para el asociado se generará un gasto.

Debe tenerse en cuenta que dicho gasto del asociado cumple con el principio de causalidad⁴⁷, por lo que resulta deducible para efectos del Impuesto a la Renta, toda vez que dicha pérdida proviene del cumplimiento de una obligación contractual. Al respecto, cabe precisar que en este caso no corresponde sustentar el referido gasto con un comprobante de pago, debido a que este hecho no se encuentra en alguno de los supuestos previstos en el Reglamento de

⁴³ Aplicable de ser el caso.

⁴⁴ *Idem*.

⁴⁵ Sin perjuicio del reconocimiento de la renta bruta del ejercicio que deba efectuar el asociante por aplicación de normas especiales contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, tales como las referidas a la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un año (artículo 58), y a los resultados de las empresas de construcción o similares cuyos contratos de obra correspondan ejecutarse en más de un año, en función de los ingresos cobrados (inciso a) del artículo 63).

⁴⁶ Ingreso que será gravado conforme con el régimen en el que el asociado se encuentre.

⁴⁷ El resultado negativo del contrato será considerado como gasto del asociado. Será deducible para efectos tributarios si es que se encuentra en el régimen general del Impuesto a la Renta. Asimismo, dicha deducción no está prohibida por la Ley del Impuesto a la Renta.

Comprobantes de Pago para la emisión de dicho documento, por lo que no resulta aplicable lo exigido en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

d) Aplicación de las pérdidas del asociante y del asociado

Sobre el particular, puede ocurrir que el asociante obtenga una ganancia por el negocio o empresa materia del contrato y una pérdida por la realización de sus otras actividades empresariales. En dicho caso, no existirán inconvenientes en relación con la participación del asociado, debido a que el asociante, al seguir el procedimiento descrito en los acápites anteriores, no afectará con la pérdida de sus otros negocios la ganancia obtenida por el contrato, lo cual asegura que el asociado reciba el resultado que le corresponde, en función de su participación, y tribute en consecuencia. En tal sentido, si el resultado es positivo para el asociado, tributará por dicho resultado conjuntamente, de ser el caso, con el resultado que haya generado su propia actividad empresarial.

e) Efectos de la contribución de bienes y servicios efectuada por el asociado cuando son transferidos o cedidos en uso

Al respecto, cabe indicar que hay contribuciones que realiza el asociado que implican una transferencia de propiedad o servicios, mientras que otras, solo implicarán una cesión en uso. En el primer caso, conforme con el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, serán efectuadas por su valor de mercado. En función de lo anterior, si existiese transferencia de propiedad, los bienes muebles o inmuebles entregados por el asociado, que por su naturaleza califiquen como activos fijos, se registrarán como tales en la contabilidad del asociante y se depreciarán en función de la vida útil que les corresponda, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, si los bienes son cedidos en uso, el asociado los depreciará en función de su vida útil, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido, este podrá considerar los gastos y costos en incurra para mantener o mejorar tales bienes, con la finalidad de afectarlos a los resultados del ejercicio, según lo regulado por la Ley del Impuesto a la Renta⁴⁸.

f) Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta sobre los ingresos generados por el contrato

Conforme con lo previsto por el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los sistemas previstos por dicho artículo.

En caso de utilizarse el sistema del coeficiente, se ingresará la cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio⁴⁹. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mencionadas que se determinan de acuerdo con lo establecido en el inciso b), siendo que en este último caso, el porcentaje es aplicado a los ingresos netos del mes⁵⁰.

⁴⁸ Y considerarlos para efecto tributario si se encuentra en el régimen general.

⁴⁹ En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

⁵⁰ Al respecto, se precisa que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de la ley.

Según lo analizado, de corresponder la aplicación del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵¹, el asociante es quien se encarga de realizar el reconocimiento en su contabilidad, entre otros, de los ingresos devengados generados en el ejercicio de las actividades propias del contrato, dado que en cabeza de este es que se producen los resultados (ganancias o pérdidas) provenientes del negocio o empresa. En tal sentido, en tanto los referidos ingresos surgen de un incremento en los beneficios económicos futuros del asociante, corresponde que este realice los pagos a cuenta considerándolos conjuntamente con aquellos que puede haber generado por la realización de sus otros negocios⁵². En el caso del asociado, como se ha señalado anteriormente, el resultado positivo que eventualmente se derive para este en virtud del contrato de asociación en participación constituye un ingreso, al que resulta aplicable el citado artículo 85⁵³.

g) Participación de los trabajadores generada por las actividades realizadas por el asociante⁵⁴.

El artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, dispone que la participación se efectuará mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo⁵⁵.

Como se mencionó anteriormente, el asociante, luego de conceder al asociado su participación, solo tributará por el resultado que le corresponde conjuntamente con aquel resultado que, de corresponder, haya generado por su propia actividad empresarial. Esto es, al establecer la renta neta de cada ejercicio gravable únicamente considerará su propio resultado, por lo que en el supuesto que se encuentre obligado a pagar una participación en las utilidades a favor de sus trabajadores, lo que para el asociante es gasto deducible⁵⁶, no involucrará el resultado que le corresponde al asociado. Por su parte, el asociado, al integrar el ingreso proveniente de su participación en el contrato, determinará si arroja una renta neta susceptible de generar una participación de los trabajadores⁵⁷, conforme lo previsto en las normas antes glosadas.

Por lo expuesto, se concluye que la participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación constituye un ingreso para el asociado, gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

4.3 PROPUESTA 2

4.3.1 SUB PROPUESTA 2.1⁵⁸

La participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación no está gravada con el Impuesto a la Renta.

FUNDAMENTO⁵⁹

⁵¹ Conforme al régimen del asociante.

⁵² Lo que no se ve enervado por el hecho de tener que conceder una participación al asociado, de ser el caso.

⁵³ De corresponder al régimen.

⁵⁴ En caso resulte aplicable.

⁵⁵ Al respecto, el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 677 dispone que se encuentran excluidas de la participación en las utilidades, entre otras, las empresas que no excedan de 20 trabajadores. Por su parte, el artículo 20 del Decreto Supremo N° 009-98-TR, Reglamento del Decreto Legislativo N° 892, precisó que para establecer si una empresa excede o no de 20 trabajadores, se sumará el número trabajadores que hubieran laborado para ella en cada mes del ejercicio correspondiente y el resultado se dividirá entre 12. Cuando en un mes varíe el número de trabajadores contratados por la empresa, se tomará en cuenta el número mayor.

⁵⁶ De cumplirse las reglas establecidas para ello.

⁵⁷ De ser el caso.

⁵⁸ Sub propuesta aprobada por mayoría de los miembros de la Comisión de Análisis.

⁵⁹ Forma parte del fundamento el punto 4.1 precedente "Marco normativo y doctrinario".

En cuanto al contrato de asociación en participación, hasta 1998, el último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a Renta (Decreto Legislativo N° 774)⁶⁰, señalaba que las rentas de la asociación en participación se atribuían a las personas naturales o jurídicas que fueran partes contratantes. Asimismo, el artículo 29 de la citada ley preveía que las rentas provenientes de los contratos a los que hacía mención el anotado párrafo del artículo 14, que incluía las generadas con ocasión del citado contrato, se considerarían de las personas naturales o jurídicas que fueran partes contratantes, reputándose distribuidas a favor de estas aun cuando no hubieran sido acreditadas en sus cuentas particulares. Por su parte, el artículo 65 de la citada ley establecía que las asociaciones en participación debían mantener contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, tanto para el manejo de la gestión del negocio como para información a la SUNAT, previéndose que en determinadas situaciones, cada parte contratante podría contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podía llevar la contabilidad del contrato⁶¹, obligándose al citado contrato a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes.

Como se advierte, antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27034 los ingresos de estos contratos se regulaban bajo un régimen de atribución de rentas, por lo que los resultados del contrato se atribuían a las partes en función a sus participaciones, quienes las incorporaban a sus propios resultados, aun cuando el contrato llevase contabilidad independiente a la de los contratantes⁶². Por tanto, cada una de las partes pagaba el impuesto sobre las rentas que les correspondían en función a sus participaciones y, si existían pérdidas y ambas participaban de estas, las integraban a sus demás operaciones en la proporción correspondiente a dicha participación.

En esa línea era fundamental que la citada ley estableciera cuándo se producía el nacimiento de la obligación tributaria en el caso del asociado, dado que este no realizaba ninguna actividad relacionada al negocio y se limitaba a recibir una renta pasiva que, por ficción de la ley, era calificada como de tercera categoría. Es así que el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de su modificación por la Ley N° 27034, señalaba que las rentas obtenidas por el citado contrato se considerarían del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integraban o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares, existiendo una regla igual a aplicarse en el caso de pérdidas aun cuando ellas no hubieran sido cargadas en dichas cuentas⁶³. Asimismo, se aprecia que el artículo 18 del reglamento de la

⁶⁰ El último párrafo del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, señalaba que: *“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”*.

⁶¹ El artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 27034, establecía que lo siguiente:

“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.

Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato debiendo en ambos casos solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud.

Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato”.

⁶² En este sentido, véase: NAVARRO PALACIOS, Indira, “Análisis Tributario de los Contratos de Asociación en Participación y Consorcio” en *Revista Peruana de Derecho de la Empresa – Temas Societarios*, N° 54, 2002, Lima, p. 92. Al respecto, precisa que si bien existían contratos que llevaban contabilidad independiente a la de los contratantes, los ingresos de dichos contratos también se regían por el régimen de atribución de rentas.

⁶³ El artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo N° 774) establecía que *“Las rentas obtenidas por las empresas y entidades y las provenientes de los contratos, a los que se hace mención en el tercer y cuarto párrafo del Artículo 14 de esta Ley, se considerarán del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integran o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Igual regla se aplicará en el caso de pérdidas aun cuando ellas no hayan sido cargadas en dichas cuentas”*.

citada ley⁶⁴, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, señalaba en la misma línea que para efectos del artículo 29 de la ley, los contratos de asociación en participación que hubieran acordado llevar contabilidad independiente a la de sus socios o partes contratantes⁶⁵, atribuirían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que lo integraban o que fueran parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurriese primero, fijando así el momento del nacimiento de la obligación tributaria del asociado.

En ese mismo orden de ideas, el artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establecía, en cuanto a las rentas de tercera categoría, en el caso de las asociaciones en participación que llevaran contabilidad independiente a las partes contratantes, que debían atribuir sus resultados al cierre del ejercicio o al término del contrato, según correspondiera, en aplicación del artículo 18 del mismo reglamento. Asimismo, precisaba que para efecto de los pagos a cuenta mensuales que correspondía efectuar a las partes contratantes domiciliadas se debía considerar que los ingresos mensuales se considerarían atribuidos a las partes en la misma proporción en que hubieran acordado participar de la renta neta anual.

Conforme con lo expuesto, se aprecia el esquema recogido en la Ley del Impuesto a la Renta antes de su modificación dispuesta por la Ley N° 27034, lo que evidencia la intención del legislador de gravar las rentas generadas por el contrato en forma independiente a las partes contratantes, considerar dichas rentas como de tercera categoría y unificar el régimen bajo el cual ambas partes tributarían, al señalar que las rentas eran generadas por el citado contrato, pero que debían atribuirse a las partes contratantes⁶⁶.

Por su parte, dichas normas fijaron el momento en que debían entenderse atribuidas las citadas rentas a las partes contratantes y cómo ambas partes, al ser sujetos generadores de rentas de tercera categoría, debían realizar sus respectivos pagos a cuenta sobre la base de los ingresos generados por el contrato.

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999⁶⁷, mediante la que se incorporó el inciso k) al citado artículo 14 y se modificó su último párrafo.

Conforme con el inciso k) son contribuyentes del Impuesto a la Renta: *“Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes”*.

Asimismo, en cuanto a la modificación del último párrafo del citado artículo, se estableció que: *“En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 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”*. Como se aprecia, se eliminó toda mención al contrato de asociación en participación.

En ese mismo orden de ideas se derogó la normativa que establecía cuándo nacía la obligación tributaria del asociado y su obligación de realizar pagos a cuenta. En ese sentido, con la Ley N° 27034 se derogó el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y con el Decreto Supremo N° 194-99-EF, el artículo 18 del reglamento de la citada ley, en cuanto a la asociación en participación, eliminándose además la obligatoriedad de que el referido contrato llevara contabilidad independiente a las partes contratantes o que cualquiera de ellas la llevara. Asimismo, se eliminó la obligación del asociado de realizar algún pago a cuenta al derogarse,

⁶⁴ El artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 122-94-EF) dispone que *“Para efecto del Artículo 29 de la Ley, las sociedades, entidades y los contratos a que se refiere el último párrafo del Artículo 14 de la misma, que hayan acordado llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes, atribuirán sus resultados a las personas jurídicas o naturales que integran o que sean parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero”*.

⁶⁵ Obligación que tenían los referidos contratos según el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁶⁶ En esa línea, el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta obligaba a las partes a llevar contabilidad independiente para las operaciones del contrato.

⁶⁷ Conforme con lo precisado por la Ley N° 27063.

en ese extremo, el artículo 54 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con el Decreto Supremo N° 194-99-EF.

Sobre el particular, debe destacarse que la modificación a la Ley del Impuesto a la Renta no se limitó a lo establecido en su artículo 14, sino que dicha modificación se extendió a lo dispuesto por los artículos 29 y 65 de la misma ley, así como a los artículos 18 y 54 de su reglamento.

Nótese que el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación introducida por la Ley N° 27034, establecía que las rentas obtenidas por las asociaciones en participación se consideraban del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integraban o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares, aplicándose igual regla en el caso de las pérdidas, pero luego de la modificación establecida por la Ley N° 27034, ello se dejó de aplicar para el citado contrato.

Por su parte, el tercer párrafo del artículo 65 de la mencionada ley fue modificado por la Ley N° 27034 para señalarse que: *“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”*. Se advierte entonces que a partir de esta modificación normativa, también dejó de hacerse mención al referido contrato en esta norma.

Cabe indicar que mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, se modificó el artículo 18 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁶⁸, referido a la atribución de resultados por parte de las sociedades, entidades y contratos a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que antes de la modificación prevista por la Ley N° 27034, incluía a la asociación en participación), en concordancia con la modificación sufrida por el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dicha norma, antes de la referida modificación, preveía que a efecto del artículo 29 de la ley, la atribución a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes debía hacerse al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurriese primero. A partir de la modificación de dicha norma, se estableció que para efectos del citado artículo 29, las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que ya no menciona a la asociación en participación), atribuirían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integran o sean partes contratantes al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero⁶⁹.

En efecto, la ley del Impuesto a la Renta dejó de atribuir las rentas a las partes contratantes, sobre lo cual se interpreta que la intención de dicha modificación es que solo el asociante tributara. Al respecto, en la Exposición de Motivos de la Ley N° 27034, que explica la propuesta de eliminar la referencia a las asociaciones en participación se 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”* (énfasis agregado).

En concordancia con ello, antes de la vigencia de la Ley N° 27034 y las modificaciones introducidas por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, el numeral 2 del inciso g) del artículo 54 del

⁶⁸ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

⁶⁹ Se previó además que la atribución se realizará en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, el cual deberá ser puesto en conocimiento de la SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente y que si con posterioridad se modificara la participación de las partes o integrantes, dicha situación se deberá comunicar a la SUNAT dentro de los cinco días hábiles siguientes de efectuada la referida modificación.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a la forma en que las asociaciones en participación cancelaban sus pagos a cuenta, establecía que aquellas que llevaran contabilidad independiente, para efecto de los pagos a cuenta mensuales que correspondía efectuar a las partes contratantes domiciliadas, debían considerar atribuidos los ingresos mensuales a estas la misma proporción en que hubieran acordado participar de la renta neta anual, precisándose que el Impuesto Mínimo que afectase a estas entidades se atribuirían mensualmente a los contratantes en la citada proporción.

Se aprecia que según las normas derogadas, cada parte contratante no solo pagaba el Impuesto a la Renta que le correspondía en función a la proporción en la que participaban en el contrato, sino que realizaban los pagos a cuenta en forma independiente, también en función a esa proporción, pero sobre la base de los ingresos del contrato, para evitar distorsiones en la relación que debía existir entre los adelantos que se realizaban y el total a pagar anualmente por el citado impuesto.

Con la vigencia de la Ley N° 27034, no solo se modificó la forma como se determinaba el Impuesto a la Renta anual, sino que con el Decreto Supremo N° 194-99-EF⁷⁰, también se alteró la forma en la que se calculaban los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, excluyéndose del numeral 2 del inciso g) del artículo 54 del citado reglamento a las asociaciones en participación que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. En consecuencia, en esos casos ya no tendría que realizarse la atribución a las partes contratantes de los ingresos generados por las actividades relacionadas al citado contrato, por lo que el asociado ya no realizaría pagos a cuenta. Al respecto, se considera que ello se estableció así con la finalidad de que los pagos a cuenta solo fueran declarados y pagados por una de las partes, el asociante, quien sería el único que incluiría en su declaración jurada las rentas provenientes de las actividades propias del contrato.

En ese contexto, la Séptima Disposición Final y Transitoria del citado Decreto Supremo N° 194-99-EF, previó lo siguiente:

“Precísase que lo establecido en la Ley N° 27034, es 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 deberá 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, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 170 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, será 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 170 del Código Tributario.

La SUNAT dictará las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la presente Disposición” (énfasis agregado).

Al respecto, se aprecia que conforme con la citada norma, lo establecido en la Ley N° 27034 resultaba aplicable en el ejercicio gravable de 1999, incluso para aquellas asociaciones en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma. Se agregó que, en consecuencia, en aquellos casos en que las asociaciones en participación que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes durante 1999 hubieran atribuido sus ingresos a las personas naturales o jurídicas que las integrasen o hubieran sido partes

⁷⁰ Emitido el 30 de diciembre de 1999.

contratantes para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta⁷¹, dichas partes contratantes debían presentar las declaraciones juradas rectificatorias y efectuar los pagos respectivos hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio 1999.

Asimismo, se añadió que en tales casos sería aplicable a las partes, en lo que se refería a la presentación de las declaraciones rectificatorias, el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario. Por consiguiente, al eliminarse la atribución de ingresos a las partes contratantes, se excluía la posibilidad de que ambas efectuaran pagos a cuenta por el Impuesto a la Renta y por eso el asociante debía presentar declaraciones rectificatorias sumando los ingresos que atribuyó al asociado y que no incluyó en su propia declaración. Por su parte, el asociado debía hacer lo mismo pero excluyendo de sus declaraciones los ingresos que le fueron atribuidos, rectificatorias por las que no se aplicarían las sanciones que hubiesen correspondido.

Como la modificación al reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta fue efectuada a fines de 1999, resultaba necesario establecer un régimen transitorio que permitiese regularizar la situación de las partes contratantes de un contrato de asociación en participación que todavía llevaba contabilidad independiente, al liquidar y pagar sus respectivos pagos a cuenta, atribuyendo ingresos en dicho ejercicio a las partes contratantes, cuando ya no debían hacerlo.

No debe perderse de vista que la razón de ser de la modificación legislativa era que la determinación anual del Impuesto a la Renta coincidiera con la obligación de realizar pagos a cuenta, por lo que al haberse eliminado la obligación del asociado de determinar y pagar el impuesto anual, se eliminó la correspondiente obligación de realizar los pagos a cuenta que antes realizaba, siendo ese el motivo por el que en diciembre de 1999 se obligó a presentar declaraciones juradas rectificatorias a las partes contratantes que hubieran presentado declaraciones juradas por los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de todo el año 1999⁷² y que no debieron hacerlo⁷³, ello con la finalidad que solo las presentase el asociante por todo el ejercicio 1999.

En este contexto, el 21 de marzo de 2000 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT. Al respecto, el artículo 3 de dicha norma, estableció que de conformidad con lo establecido por el inciso i) del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 61-97/SUNAT, 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 RUC, debían solicitar su baja de dicho registro hasta el último día hábil del mes de abril de 2000.

En cuanto a la declaración jurada anual del ejercicio 1999 del asociante, el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, señaló que a efecto de dar cumplimiento a lo establecido en el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el asociante presentaría su declaración jurada anual del ejercicio gravable 1999, determinando el Impuesto a la Renta que le correspondía pagar, considerando como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación, incluso los que hubiese atribuido a las personas naturales o jurídicas que fueran partes contratantes, esto es, estableció que para determinar el Impuesto a la Renta en el caso de las asociaciones en participación que hubieran llevado contabilidad independiente, las partes contratantes no debían determinar y pagar este en forma independiente, sino que solo lo debía hacer el asociante.

En ese orden de ideas el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, señaló que los asociados podían utilizar la totalidad de los pagos a cuenta que hubiesen realizado durante el ejercicio gravable 1999 según lo previsto en el inciso b) del artículo 88 de

⁷¹ Es decir, según lo establecido por la norma reglamentaria antes de su modificación.

⁷² Declaraciones juradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta presentadas en forma independiente y en proporción a la participación de cada uno en el contrato de asociación en participación.

⁷³ El o los asociados.

la Ley del Impuesto a la Renta, incluso los realizados por los ingresos que les atribuyó el contrato. Esto es, se previó que pese a que luego de la presentación de las citadas declaraciones juradas rectificatorias, los pagos a cuenta que efectuaron los asociados se convirtiesen en pagos indebidos y/o en exceso y, por ende, no pudiesen compensarse automáticamente contra su Impuesto a la Renta de 1999, se les iba a tratar como tales en dicho ejercicio, posibilitando su uso contra la determinación anual que les correspondía, la que evidentemente no incluía los ingresos producto del citado contrato.

En tal sentido, lo dispuesto por la citada resolución de superintendencia es producto de la transitoriedad de un régimen a otro y tiene su origen, como la propia norma lo dispone, en lo señalado en el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF. Esta transitoriedad evidencia el cambio de un régimen a otro, ya que no se entendería el cambio normativo para establecer una esquema idéntico al derogado.

Como se ha indicado anteriormente, la modificación introducida por la Ley N° 27034 no solo abarcó la forma como se determinaba el Impuesto a la Renta anual, sino también la forma como se liquidaban y cancelaban los pagos a cuenta del citado tributo, al punto que los miembros de un contrato de asociación en participación que hubieran mantenido el mismo esquema que utilizaban hasta 1998 para realizar los pagos a cuenta por los ingresos relacionados al citado contrato, es decir, pagándolos en forma independiente, debían presentar las declaraciones juradas rectificatorias correspondientes a fin que fuera solo el asociante quien las presentase, eximiéndolo del pago de las sanciones que hubieran correspondido.

Es importante precisar que si se interpretase que la determinación y pago del Impuesto a la Renta anual se efectúa en cabeza de cada uno de los miembros del contrato, como eran antes de la Ley N° 27034, esto es, en función a su participación en las utilidades que arrojase, no solo implicaría inaplicar lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 194-99-EF, sino que haría ininteligible lo dispuesto su Séptima Disposición Final y Transitoria, para lo cual se tendría que crear en la actualidad una forma de liquidar y cancelar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta similar a la que fue derogada por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, lo que no es posible, considerando lo indicado por la Ley N° 27034 y su Exposición de Motivos, en la que se indica 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”*.

Al respecto cabe reiterar que se considera que los cambios normativos operados en la legislación nacional a partir de la dación de la Ley N° 27034 tenían como finalidad que en adelante fuera exclusiva responsabilidad del asociante el registro y contabilización de las operaciones del negocio o empresa objeto del contrato así como la determinación y pago del impuesto como único sujeto gravado, sin que se atribuyeran rentas de tercera categoría al asociado.

De esta manera, tomando como base la LGS y la Ley del Impuesto a la Renta se interpreta que dado que el asociante es el titular y exclusivo gestor del negocio o empresa objeto del contrato, solo a este corresponde atribuirle las rentas que se obtuvieran de dicho negocio o empresa⁷⁴.

En los términos expuestos, no se encuentra sustento para atribuir rentas al asociado puesto que las ganancias y pérdidas del negocio que lleva a cabo el asociante le corresponden exclusivamente a él. Así, el asociante es quien deduce los costos y gastos relacionados con las rentas generadas, incluyendo la depreciación de los activos fijos cuya propiedad le hubiera sido transferida así como la amortización de intangibles y tiene la obligación de realizar los pagos a cuenta por la totalidad de los ingresos que pudieran generarse por dicho negocio o empresa.

⁷⁴ En ese sentido, véanse la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00637-2-2017 y N° 03945-2-2018.

En efecto, según lo expuesto en cuanto a las características propias del contrato de asociación en participación, el rol que cumple el asociante y la evolución normativa del Impuesto a la Renta, se considera que no corresponde atribuir rentas al asociado, quien no es contribuyente del Impuesto a la Renta.

Al respecto, es importante precisar que si bien el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, señalaba que el asociante declarararía la totalidad de los ingresos de la asociación en participación y deduciría como gasto la participación devengada para el asociado, quien a su vez declarararía como renta gravada dicha participación, ello no es aplicable a ejercicios posteriores a 1999 puesto que ni la Ley de Impuesto a la Renta ni su reglamento lo establecen expresamente. Asimismo, no se aprecia fundamento alguno para que una resolución de superintendencia regule qué gastos son o no deducibles de la renta neta, lo que contravendría el principio de reserva de ley y lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario⁷⁵.

Por lo expuesto, se advierte que el asociante es el obligado a determinar y pagar el Impuesto a la Renta aplicable a las rentas generadas por el negocio o empresa objeto del contrato y luego de ello, de ser el caso, deberá entregar la participación que corresponda al asociado, quien no debe gravar nuevamente la utilidad recibida con el Impuesto a la Renta, y en consecuencia, el asociante no debe deducir la participación del asociado como costo y/o gasto.

Asimismo, lo señalado implica que el asociado no puede deducir costo o gasto alguno proveniente de las operaciones del negocio y/o empresa materia del contrato, ni atribuirse, para efectos del cálculo de su Impuesto a la Renta, de corresponder, las pérdidas del negocio, si las hubiera. Al respecto, se considera que todo egreso en que incurriera el asociado, dirigido a generar dichas rentas, como por ejemplo, el mantenimiento de un inmueble cedido temporalmente (en tanto se hubiera pactado ello en el contrato), calificaría como parte de su contribución y en consecuencia, tampoco serían deducibles para este. De otro lado, las contribuciones que el asociado entregase, en caso de hacerlo, al asociante, como parte de sus obligaciones en el contrato de asociación en participación, no constituyen para el asociado un egreso que pudiese calificar como gasto, puesto que no están destinadas a generar rentas gravadas de tercera categoría, por lo que en caso que el negocio y/o empresa objeto del contrato arrojará pérdida, el asociado participará de ella y, por ende, no recuperará su inversión, ni podrá deducir de sus propias operaciones el monto de su contribución, ya que para él, esta le hubiera generado renta no gravada con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Por tanto, se concluye que la participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación no está gravada con el Impuesto a la Renta.

4.3.2 SUB PROPUESTA 2.2⁷⁶

DESCRIPCIÓN

⁷⁵ En efecto, como señala NAVARRO PALACIOS, el artículo 6 de la citada resolución de superintendencia es opuesto a la Ley N° 27034 puesto que según esta última, el asociante es el único obligado a la determinación y pago del impuesto, por lo que el asociado recibiría renta desgravada, sin embargo, el anotado artículo prevé que el asociado debe tributar por su participación al considerarse esta renta de tercera categoría, de lo que se advierte que la aplicación de ambas normas en forma simultánea generaría doble imposición sobre las rentas que percibiría el asociado. En este sentido, véase: NAVARRO PALACIOS, Indira, *Op. Cit.*, p. 98.

De otro lado, se ha señalado que: *“...las reglas establecidas en la Resolución no aparecen expresamente señaladas en la LIR luego de la modificación operada por la Ley N° 27034 y solo tienen sentido porque desarrollan lo dispuesto en la Séptima Disposición Final y Transitoria del D.S. N° 194-99-EF para el ejercicio 1999, pues nada se había señalado para el tratamiento tributario en ese periodo respecto de los contratos asociativos existentes con anterioridad a ese año. En ese sentido, una interpretación que pretenda dar carácter de regulación permanente a lo señalado en la Resolución devendría en antirreglamentario, ilegal y por ende inconstitucional”* (énfasis agregado). En este sentido, véase: “Régimen Tributario de los Contratos Asociativos” en: *Análisis Tributario*, Vol XIX, N° 227, AELE, 2006, Lima, pp. 28 y ss.

⁷⁶ Texto propuesto por el vocal Velásquez López Raygada, miembro de la Comisión de Análisis, el que se incorpora con acuerdo de los demás miembros de la Comisión a fin de no dilatar el procedimiento de Sala Plena en la etapa de observaciones.

La participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación no está gravada con el Impuesto a la Renta de Segunda ni Tercera Categoría.

FUNDAMENTO⁷⁷

En cuanto al contrato de asociación en participación, hasta 1998, el último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a Renta (Decreto Legislativo N° 774)⁷⁸, señalaba que las rentas de la asociación en participación se atribuían a las personas naturales o jurídicas que fueran partes contratantes. Asimismo, el artículo 29 de la citada ley preveía que las rentas provenientes de los contratos a los que hacía mención el anotado párrafo del artículo 14, que incluía las generadas con ocasión del citado contrato, se considerarían de las personas naturales o jurídicas que fueran partes contratantes, reputándose distribuidas a favor de estas aun cuando no hubieran sido acreditadas en sus cuentas particulares. Por su parte, el artículo 65 de la citada ley establecía que las asociaciones en participación debían mantener contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, tanto para el manejo de la gestión del negocio como para información a la SUNAT, previéndose que en determinadas situaciones, cada parte contratante podría contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podía llevar la contabilidad del contrato⁷⁹, obligándose al citado contrato a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes.

Como se advierte, antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27034 los ingresos de estos contratos se regulaban bajo un régimen de atribución de rentas, por lo que los resultados del contrato se atribuían a las partes en función a sus participaciones, quienes las incorporaban a sus propios resultados, aun cuando el contrato llevase contabilidad independiente a la de los contratantes⁸⁰. Por tanto, cada una de las partes pagaba el impuesto sobre las rentas que les correspondían en función a sus participaciones y, si existían pérdidas y ambas participaban de estas, las integraban a sus demás operaciones en la proporción correspondiente a dicha participación.

En esa línea era fundamental que la citada ley estableciera cuándo se producía el nacimiento de la obligación tributaria en el caso del asociado, dado que este no realizaba ninguna actividad relacionada al negocio y se limitaba a recibir una renta pasiva que, por ficción de la ley, era calificada como de tercera categoría. Es así que el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de su modificación por la Ley N° 27034, señalaba que las rentas obtenidas por el citado contrato se considerarían del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integraban o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares, existiendo una regla igual a aplicarse en el caso de pérdidas aun cuando ellas no hubieran sido

⁷⁷ Forma parte del fundamento el punto 4.1 precedente "Marco normativo y doctrinario".

⁷⁸ El último párrafo del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, señalaba que: *"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"*.

⁷⁹ El artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, modificado por el Decreto Legislativo N° 799, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 27034, establecía que lo siguiente:

"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.

Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato debiendo en ambos casos solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud.

Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato".

⁸⁰ En este sentido, véase: NAVARRO PALACIOS, Indira, "Análisis Tributario de los Contratos de Asociación en Participación y Consorcio" en *Revista Peruana de Derecho de la Empresa – Temas Societarios*, N° 54, 2002, Lima, p. 92. Al respecto, precisa que si bien existían contratos que llevaban contabilidad independiente a la de los contratantes, los ingresos de dichos contratos también se regían por el régimen de atribución de rentas.

cargadas en dichas cuentas⁸¹. Asimismo, se aprecia que el artículo 18 del reglamento de la citada ley⁸², aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, señalaba en la misma línea que para efectos del artículo 29 de la ley, los contratos de asociación en participación que hubieran acordado llevar contabilidad independiente a la de sus socios o partes contratantes⁸³, atribuirían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que lo integraban o que fueran parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurriese primero, fijando así el momento del nacimiento de la obligación tributaria del asociado.

En ese mismo orden de ideas, el artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establecía, en cuanto a las rentas de tercera categoría, en el caso de las asociaciones en participación que llevaran contabilidad independiente a las partes contratantes, que debían atribuir sus resultados al cierre del ejercicio o al término del contrato, según correspondiera, en aplicación del artículo 18 del mismo reglamento. Asimismo, precisaba que para efecto de los pagos a cuenta mensuales que correspondía efectuar a las partes contratantes domiciliadas se debía considerar que los ingresos mensuales se considerarían atribuidos a las partes en la misma proporción en que hubieran acordado participar de la renta neta anual.

Conforme con lo expuesto, se aprecia el esquema recogido en la Ley del Impuesto a la Renta antes de su modificación dispuesta por la Ley N° 27034, lo que evidencia la intención del legislador de gravar las rentas generadas por el contrato en forma independiente a las partes contratantes, considerar dichas rentas como de tercera categoría y unificar el régimen bajo el cual ambas partes tributarían, al señalar que las rentas eran generadas por el citado contrato, pero que debían atribuirse a las partes contratantes⁸⁴.

Por su parte, dichas normas fijaron el momento en que debían entenderse atribuidas las citadas rentas a las partes contratantes y cómo ambas partes, al ser sujetos generadores de rentas de tercera categoría, debían realizar sus respectivos pagos a cuenta sobre la base de los ingresos generados por el contrato.

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999⁸⁵, mediante la que se incorporó el inciso k) al citado artículo 14 y se modificó su último párrafo.

Conforme con el inciso k) son contribuyentes del Impuesto a la Renta: *“Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes”*.

Asimismo, en cuanto a la modificación del último párrafo del citado artículo, se estableció que: *“En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 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”*. Como se aprecia, se eliminó toda mención al contrato de asociación en participación.

⁸¹ El artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo N° 774) establecía que *“Las rentas obtenidas por las empresas y entidades y las provenientes de los contratos, a los que se hace mención en el tercer y cuarto párrafo del Artículo 14 de esta Ley, se considerarán del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integran o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Igual regla se aplicará en el caso de pérdidas aun cuando ellas no hayan sido cargadas en dichas cuentas”*.

⁸² El artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 122-94-EF) dispone que *“Para efecto del Artículo 29 de la Ley, las sociedades, entidades y los contratos a que se refiere el último párrafo del Artículo 14 de la misma, que hayan acordado llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes, atribuirán sus resultados a las personas jurídicas o naturales que integran o que sean parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero”*.

⁸³ Obligación que tenían los referidos contratos según el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁸⁴ En esa línea, el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta obligaba a las partes a llevar contabilidad independiente para las operaciones del contrato.

⁸⁵ Conforme con lo precisado por la Ley N° 27063.

En ese mismo orden de ideas se derogó la normativa que establecía cuándo nacía la obligación tributaria del asociado y su obligación de realizar pagos a cuenta. En ese sentido, con la Ley N° 27034 se derogó el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y con el Decreto Supremo N° 194-99-EF, el artículo 18 del reglamento de la citada ley, en cuanto a la asociación en participación, eliminándose además la obligatoriedad de que el referido contrato llevara contabilidad independiente a las partes contratantes o que cualquiera de ellas la llevara. Asimismo, se eliminó la obligación del asociado de realizar algún pago a cuenta al derogarse, en ese extremo, el artículo 54 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con el Decreto Supremo N° 194-99-EF.

Sobre el particular, debe destacarse que la modificación a la Ley del Impuesto a la Renta no se limitó a lo establecido en su artículo 14, sino que dicha modificación se extendió a lo dispuesto por los artículos 29 y 65 de la misma ley, así como a los artículos 18 y 54 de su reglamento.

Nótese que el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación introducida por la Ley N° 27034, establecía que las rentas obtenidas por las asociaciones en participación se consideraban del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integraban o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares, aplicándose igual regla en el caso de las pérdidas, pero luego de la modificación establecida por la Ley N° 27034, ello se dejó de aplicar para el citado contrato.

Por su parte, el tercer párrafo del artículo 65 de la mencionada ley fue modificado por la Ley N° 27034 para señalarse que: *“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”*. Se advierte entonces que a partir de esta modificación normativa, también dejó de hacerse mención al referido contrato en esta norma.

Cabe indicar que mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, se modificó el artículo 18 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁸⁶, referido a la atribución de resultados por parte de las sociedades, entidades y contratos a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que antes de la modificación prevista por la Ley N° 27034, incluía a la asociación en participación), en concordancia con la modificación sufrida por el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dicha norma, antes de la referida modificación, preveía que a efecto del artículo 29 de la ley, la atribución a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes debía hacerse al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurriese primero. A partir de la modificación de dicha norma, se estableció que para efectos del citado artículo 29, las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 (que ya no menciona a la asociación en participación), atribuirían sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integran o sean partes contratantes al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero⁸⁷.

En efecto, la ley del Impuesto a la Renta dejó de atribuir las rentas a las partes contratantes, sobre lo cual se interpreta que la intención de dicha modificación es que solo el asociante tributara. Al respecto, en la Exposición de Motivos de la Ley N° 27034, que explica la propuesta de eliminar la referencia a las asociaciones en participación se 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*

⁸⁶ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

⁸⁷ Se previó además que la atribución se realizará en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, el cual deberá ser puesto en conocimiento de la SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente y que si con posterioridad se modificara la participación de las partes o integrantes, dicha situación se deberá comunicar a la SUNAT dentro de los cinco días hábiles siguientes de efectuada la referida modificación.

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” (énfasis agregado).

En concordancia con ello, antes de la vigencia de la Ley N° 27034 y las modificaciones introducidas por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, el numeral 2 del inciso g) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a la forma en que las asociaciones en participación cancelaban sus pagos a cuenta, establecía que aquellas que llevaran contabilidad independiente, para efecto de los pagos a cuenta mensuales que correspondía efectuar a las partes contratantes domiciliadas, debían considerar atribuidos los ingresos mensuales a estas la misma proporción en que hubieran acordado participar de la renta neta anual, precisándose que el Impuesto Mínimo que afectase a estas entidades se atribuirían mensualmente a los contratantes en la citada proporción.

Se aprecia que según las normas derogadas, cada parte contratante no solo pagaba el Impuesto a la Renta que le correspondía en función a la proporción en la que participaban en el contrato, sino que realizaban los pagos a cuenta en forma independiente, también en función a esa proporción, pero sobre la base de los ingresos del contrato, para evitar distorsiones en la relación que debía existir entre los adelantos que se realizaban y el total a pagar anualmente por el citado impuesto.

Con la vigencia de la Ley N° 27034, no solo se modificó la forma como se determinaba el Impuesto a la Renta anual, sino que con el Decreto Supremo N° 194-99-EF⁸⁸, también se alteró la forma en la que se calculaban los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, excluyéndose del numeral 2 del inciso g) del artículo 54 del citado reglamento a las asociaciones en participación que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. En consecuencia, en esos casos ya no tendría que realizarse la atribución a las partes contratantes de los ingresos generados por las actividades relacionadas al citado contrato, por lo que el asociado ya no realizaría pagos a cuenta. Al respecto, se considera que ello se estableció así con la finalidad de que los pagos a cuenta solo fueran declarados y pagados por una de las partes, el asociante, quien sería el único que incluiría en su declaración jurada las rentas provenientes de las actividades propias del contrato.

En ese contexto, la Séptima Disposición Final y Transitoria del citado Decreto Supremo N° 194-99-EF, previó lo siguiente:

“Precísase que lo establecido en la Ley N° 27034, es 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 deberá 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, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 170 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, será 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 170 del Código Tributario.

La SUNAT dictará las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la presente Disposición” (énfasis agregado).

⁸⁸ Emitido el 30 de diciembre de 1999.

Al respecto, se aprecia que conforme con la citada norma, lo establecido en la Ley N° 27034 resultaba aplicable en el ejercicio gravable de 1999, incluso para aquellas asociaciones en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma. Se agregó que, en consecuencia, en aquellos casos en que las asociaciones en participación que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes durante 1999 hubieran atribuido sus ingresos a las personas naturales o jurídicas que las integrasen o hubieran sido partes contratantes para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta⁸⁹, dichas partes contratantes debían presentar las declaraciones juradas rectificatorias y efectuar los pagos respectivos hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio 1999.

Asimismo, se añadió que en tales casos sería aplicable a las partes, en lo que se refería a la presentación de las declaraciones rectificatorias, el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario. Por consiguiente, al eliminarse la atribución de ingresos a las partes contratantes, se excluía la posibilidad de que ambas efectuaran pagos a cuenta por el Impuesto a la Renta y por eso el asociante debía presentar declaraciones rectificatorias sumando los ingresos que atribuyó al asociado y que no incluyó en su propia declaración. Por su parte, el asociado debía hacer lo mismo pero excluyendo de sus declaraciones los ingresos que le fueron atribuidos, rectificatorias por las que no se aplicarían las sanciones que hubiesen correspondido.

Como la modificación al reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta fue efectuada a fines de 1999, resultaba necesario establecer un régimen transitorio que permitiese regularizar la situación de las partes contratantes de un contrato de asociación en participación que todavía llevaba contabilidad independiente, al liquidar y pagar sus respectivos pagos a cuenta, atribuyendo ingresos en dicho ejercicio a las partes contratantes, cuando ya no debían hacerlo.

No debe perderse de vista que la razón de ser de la modificación legislativa era que la determinación anual del Impuesto a la Renta coincidiera con la obligación de realizar pagos a cuenta, por lo que al haberse eliminado la obligación del asociado de determinar y pagar el impuesto anual, se eliminó la correspondiente obligación de realizar los pagos a cuenta que antes realizaba, siendo ese el motivo por el que en diciembre de 1999 se obligó a presentar declaraciones juradas rectificatorias a las partes contratantes que hubieran presentado declaraciones juradas por los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de todo el año 1999⁹⁰ y que no debieron hacerlo⁹¹, ello con la finalidad que solo las presentase el asociante por todo el ejercicio 1999.

En este contexto, el 21 de marzo de 2000 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT. Al respecto, el artículo 3 de dicha norma, estableció que de conformidad con lo establecido por el inciso i) del artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 61-97/SUNAT, 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 RUC, debían solicitar su baja de dicho registro hasta el último día hábil del mes de abril de 2000.

En cuanto a la declaración jurada anual del ejercicio 1999 del asociante, el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, señaló que a efecto de dar cumplimiento a lo establecido en el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el asociante presentaría su declaración jurada anual del ejercicio gravable 1999, determinando el Impuesto a la Renta que le correspondía pagar, considerando como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación, incluso los que hubiese atribuido a las personas naturales o jurídicas que fueran partes contratantes, esto es, estableció que para determinar el Impuesto a la Renta en el caso de las asociaciones en

⁸⁹ Es decir, según lo establecido por la norma reglamentaria antes de su modificación.

⁹⁰ Declaraciones juradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta presentadas en forma independiente y en proporción a la participación de cada uno en el contrato de asociación en participación.

⁹¹ El o los asociados.

participación que hubieran llevado contabilidad independiente, las partes contratantes no debían determinar y pagar este en forma independiente, sino que solo lo debía hacer el asociante.

En ese orden de ideas el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, señaló que los asociados podían utilizar la totalidad de los pagos a cuenta que hubiesen 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 los ingresos que les atribuyó el contrato. Esto es, se previó que pese a que luego de la presentación de las citadas declaraciones juradas rectificatorias, los pagos a cuenta que efectuaron los asociados se convirtiesen en pagos indebidos y/o en exceso y, por ende, no pudiesen compensarse automáticamente contra su Impuesto a la Renta de 1999, se les iba a tratar como tales en dicho ejercicio, posibilitando su uso contra la determinación anual que les correspondía, la que evidentemente no incluía los ingresos producto del citado contrato.

En tal sentido, lo dispuesto por la citada resolución de superintendencia es producto de la transitoriedad de un régimen a otro y tiene su origen, como la propia norma lo dispone, en lo señalado en el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF. Esta transitoriedad evidencia el cambio de un régimen a otro, ya que no se entendería el cambio normativo para establecer un esquema idéntico al derogado.

Como se ha indicado anteriormente, la modificación introducida por la Ley N° 27034 no solo abarcó la forma como se determinaba el Impuesto a la Renta anual, sino también la forma como se liquidaban y cancelaban los pagos a cuenta del citado tributo, al punto que los miembros de un contrato de asociación en participación que hubieran mantenido el mismo esquema que utilizaban hasta 1998 para realizar los pagos a cuenta por los ingresos relacionados al citado contrato, es decir, pagándolos en forma independiente, debían presentar las declaraciones juradas rectificatorias correspondientes a fin que fuera solo el asociante quien las presentase, eximiéndolo del pago de las sanciones que hubieran correspondido.

Es importante precisar que si se interpretase que la determinación y pago del Impuesto a la Renta anual se efectúa en cabeza de cada uno de los miembros del contrato, como eran antes de la Ley N° 27034, esto es, en función a su participación en las utilidades que arrojase, no solo implicaría inaplicar lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 194-99-EF, sino que haría ininteligible lo dispuesto en la Séptima Disposición Final y Transitoria, para lo cual se tendría que crear en la actualidad una forma de liquidar y cancelar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta similar a la que fue derogada por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, lo que no es posible, considerando lo indicado por la Ley N° 27034 y su Exposición de Motivos, en la que se indica 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”*.

Al respecto cabe reiterar que se considera que los cambios normativos operados en la legislación nacional a partir de la dación de la Ley N° 27034 tenían como finalidad que en adelante fuera exclusiva responsabilidad del asociante el registro y contabilización de las operaciones del negocio o empresa objeto del contrato así como la determinación y pago del impuesto como único sujeto gravado, sin que se atribuyeran rentas de tercera categoría al asociado.

De esta manera, tomando como base la LGS y la Ley del Impuesto a la Renta se interpreta que dado que el asociante es el titular y exclusivo gestor del negocio o empresa objeto del contrato, solo a este corresponde atribuirle las rentas que se obtuvieran de dicho negocio o empresa⁹².

⁹² En ese sentido, véanse la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00637-2-2017 y N° 03945-2-2018.

En los términos expuestos, no se encuentra sustento para atribuir rentas al asociado puesto que las ganancias y pérdidas del negocio que lleva a cabo el asociante le corresponden exclusivamente a él. Así, el asociante es quien deduce los costos y gastos relacionados con las rentas generadas, incluyendo la depreciación de los activos fijos cuya propiedad le hubiera sido transferida así como la amortización de intangibles y tiene la obligación de realizar los pagos a cuenta por la totalidad de los ingresos que pudieran generarse por dicho negocio o empresa.

En efecto, según lo expuesto en cuanto a las características propias del contrato de asociación en participación, el rol que cumple el asociante y la evolución normativa del Impuesto a la Renta, se considera que no corresponde atribuir rentas al asociado, quien no es contribuyente del Impuesto a la Renta.

Al respecto, es importante precisar que si bien el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, señalaba que el asociante declararía la totalidad de los ingresos de la asociación en participación y deduciría como gasto la participación devengada para el asociado, quien a su vez declararía como renta gravada dicha participación, ello no es aplicable a ejercicios posteriores a 1999 puesto que ni la Ley de Impuesto a la Renta ni su reglamento lo establecen expresamente. Asimismo, no se aprecia fundamento alguno para que una resolución de superintendencia regule qué gastos son o no deducibles de la renta neta, lo que contravendría el principio de reserva de ley y lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario⁹³.

Por lo expuesto, se advierte que el asociante es el obligado a determinar y pagar el Impuesto a la Renta aplicable a las rentas generadas por el negocio o empresa objeto del contrato y luego de ello, de ser el caso, deberá entregar la participación que corresponda al asociado, quien no debe gravar nuevamente la utilidad recibida con el Impuesto a la Renta, y en consecuencia, el asociante no debe deducir la participación del asociado como costo y/o gasto.

Asimismo, lo señalado implica que el asociado no puede deducir costo o gasto alguno proveniente de las operaciones del negocio y/o empresa materia del contrato, ni atribuirse, para efectos del cálculo de su Impuesto a la Renta, de corresponder, las pérdidas del negocio, si las hubiera. Al respecto, se considera que todo egreso en que incurriera el asociado, dirigido a generar dichas rentas, como por ejemplo, el mantenimiento de un inmueble cedido temporalmente (en tanto se hubiera pactado ello en el contrato), calificaría como parte de su contribución y en consecuencia, tampoco serían deducibles para este. De otro lado, las contribuciones que el asociado entregase, en caso de hacerlo, al asociante, como parte de sus obligaciones en el contrato de asociación en participación, no constituyen para el asociado un egreso que pudiese calificar como gasto, puesto que no están destinadas a generar rentas gravadas de tercera categoría, por lo que en caso que el negocio y/o empresa objeto del contrato arrojará pérdida, el asociado participará de ella y, por ende, no recuperará su inversión, ni podrá deducir de sus propias operaciones el monto de su contribución, ya que para él, esta le hubiera generado renta no gravada con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

⁹³ En efecto, como señala NAVARRO PALACIOS, el artículo 6 de la citada resolución de superintendencia es opuesto a la Ley N° 27034 puesto que según esta última, el asociante es el único obligado a la determinación y pago del impuesto, por lo que el asociado recibiría renta desgravada, sin embargo, el anotado artículo prevé que el asociado debe tributar por su participación al considerarse esta renta de tercera categoría, de lo que se advierte que la aplicación de ambas normas en forma simultánea generaría doble imposición sobre las rentas que percibiría el asociado. En este sentido, véase: NAVARRO PALACIOS, Indira, *Op. Cit.*, p. 98.

De otro lado, se ha señalado que: *"...las reglas establecidas en la Resolución no aparecen expresamente señaladas en la LIR luego de la modificación operada por la Ley N° 27034 y solo tienen sentido porque desarrollan lo dispuesto en la Séptima Disposición Final y Transitoria del D.S. N° 194-99-EF para el ejercicio 1999, pues nada se había señalado para el tratamiento tributario en ese periodo respecto de los contratos asociativos existentes con anterioridad a ese año. En ese sentido, una interpretación que pretenda dar carácter de regulación permanente a lo señalado en la Resolución devendría en antirreglamentario, ilegal y por ende inconstitucional"* (énfasis agregado). En este sentido, véase: "Régimen Tributario de los Contratos Asociativos" en: *Análisis Tributario*, Vol XIX, N° 227, AELE, 2006, Lima, pp. 28 y ss.

En este punto resulta particularmente importante resaltar que toda la estructura conceptual y normativa que ha sido presentada, no se ve alterada por el hecho que el asociante formase parte de alguno de los regímenes que la ley le franquea a los generadores de rentas empresariales o califica como un sujeto no domiciliado. Efectivamente, ya sea que el asociante o asociado se encontrasen bajo los alcances del Régimen MYPE Tributario, Régimen Especial del Impuesto a la Renta o Nuevo RUS o fuesen sujetos no domiciliados, las conclusiones y alcances planteados no se verían sustancialmente modificados, sin que se requiriese alguna propuesta normativa o una interpretación que llenase vacíos inexistentes.

En el caso de los regímenes que no gravan las rentas, como el Régimen Especial del Impuesto a la Renta, o en el caso del Nuevo RUS, que se calcula sobre la base de escalas y cuotas establecidas por ley, las obligaciones de asociante se sujetaran a las reglas que aquellos fijen, sin que sea relevante, para efectos impositivos, tributar sobre las utilidades del negocio, determinar el destino de las pérdidas generadas, así como la eventual deducibilidad de cualquier tipo de costo y/o gasto y/o depreciación de algún activo fijo. No debe perderse de vista que no se debe cometer el error de asumir que las ganancias de un contrato de asociación en participación siempre tributarán en el Régimen General del Impuesto a la Renta o el Régimen MYPE Tributario, dado que el asociante puede encontrarse bajo los alcances de algún otro régimen o que ambas partes siempre calificaran como sujetos domiciliados en la país.

En caso de que el asociante fuese un sujeto no domiciliado, con o sin establecimiento permanente y claro está, generase rentas de fuente peruana, se sujetara a las normas que para el efecto establezca la Ley de Impuesto a la Renta sin necesidad de llenar algún vacío normativo.

Ahora bien, con relación a la propuesta uno resulta conveniente concluir que, en términos generales, lo propone no dista nada de una función legislativa, disfrazándolo bajo lo que entiende como una interpretación de normas que no existen, parte de la idea que luego de las múltiples modificaciones, el aparente silencio involucra mantener básicamente el régimen vigente antes de las citadas modificaciones, considerando que parte de las rentas que genera el asociante se atribuyen al asociado, creando una serie de presupuestos necesarios para fijar el procedimiento que debería seguirse para una correcta determinación del impuesto, tanto para el asociante como para el asociado, nacimiento de la obligación y pagos a cuenta, no obstante, estos adolecen de errores conceptuales y legislativos que lo único que hacen es hacer inaplicable el esquema que plantea sin una modificación legislativa mayor.

Como se aprecia, si se asumiese que las rentas que se atribuyen al asociado califican como de tercera categoría bajo algunos de los regímenes mencionados, aun cuando su gestión correspondiera al asociante, ello no refleja la naturaleza del contrato de asociación en participación, puesto que no se tomaría en cuenta que el asociado no es titular ni participa en el desarrollo o gestión del negocio o empresa del asociante, sino que sólo entrega en algunos casos una contribución a cambio del derecho a participar en los resultados. En tal sentido, no podría asumirse que el asociado obtiene renta gravada de tercera categoría al recibir su participación en las utilidades logradas por el negocio o empresa del asociante, dado que aquél no realiza actividad alguna dirigida a obtener dichas utilidades.

Además la propuesta uno confunde conceptos de ganancias con ingresos cuando habla de la participación del asociado, asimilándolos como si se tratase de lo mismo, generando un problema insalvable si el asociante y asociado estuviesen acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, ya que el asociante tributa sobre ingresos netos y el asociado sobre ganancias, señala que según la Ley del Impuesto a la Renta deben atribuirse rentas al asociado, en igual esquema que el derogado explícitamente por la Ley N° 27034, con la simple diferencia que según ella la atribución al asociado ya no proviene del contrato sino desde el asociante, es decir, considera que toda la normativa cambio, con la finalidad de mantener el mismo esquema, son con un cambio conceptual, es decir, que al asociado ya no le atribuye rentas el contrato de asociación en participación, sino el asociante, lo que resulta bastante difícil de sostener, creando en el camino una obligación al asociado que fue explícitamente

derogada por la Ley N° 27034 y el Decreto Supremo N° 194-99-EF, la cual es la obligación del asociado de realizar pagos a cuenta, con el agregado que los van a tener que calcular sobre la base de utilidades, solo una vez al año, es decir en diciembre y, no sobre la base de ingresos netos, distorsionando completamente el esquema de los pagos a cuenta en la Ley del Impuesto a la Renta.

A lo expuesto cabe precisar que la propuesta uno no explica en ningún caso como operar el esquema que presenta en caso de que alguna de las partes o las dos no tributen bajo el Régimen General del Impuesto a la Renta, donde además las partes no tendrían la obligación de llevar contabilidad o si uno o los dos partícipes fuesen no domiciliados.

La propuesta uno crea un régimen de atribución de resultados, que califica además como un gasto del negocio, sin explicar cómo llega a esa conclusión y como el resultado de un negocio, entendido este como aquel ingreso al que se le ha deducido los costos y gastos, es decir, la utilidad resultante de ese negocio es a su vez un gasto adicional del mismo negocio. Ni como en un esquema de atribución como el que existía antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 27034 la renta que se atribuye al asociado es gasto del asociante.

Ese razonamiento llevaría a la conclusión que cada vez que al asociado se le atribuye su participación, esta tendría que verse simultáneamente reducida en el monto que se le esta entregado, haciendo imposible su cálculo o, por el contrario, otorgar a la suma que se le atribuye al asociado la calidad de un “gasto especial” que se deduce luego de calculada la utilidad del negocio, lo que implica una gruesa distorsión financiera y contablemente ininteligible, menos aún tiene sustento legal, es más, va contra el criterio de este Tribunal, fijado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 06619-4-2002 del 15 de noviembre de 2002, 04224-4-2003 del 23 de julio de 2003, 1932-5-2004 del 31 de marzo de 2004, 12354-2-2007 del 27 de diciembre de 2007 y 1090-2-2008 del 28 de enero de 2008.

En dichos pronunciamientos el Tribunal Fiscal consideró que no era posible deducir los gastos financieros (intereses) de préstamos obtenidos para el pago de dividendos dado que no se vinculan “directamente” a la generación de rentas o al mantenimiento de la fuente productora de rentas (como sería un financiamiento destinado a la adquisición de activos fijos, existencias, a capital de trabajo), sustentándose en el hecho de que la distribución de utilidades es producto de una obligación con terceros y no de las operaciones de la empresa, por lo que no reeditarán ningún tipo de renta para la empresa y, además, porque estas obligaciones se originan con posterioridad a la generación y determinación de la renta gravada, dado que las utilidades se distribuyen luego del terminado el ejercicio comercial y posteriormente a restar el impuesto a la renta calculado para tal periodo fiscal.

Dicho en otros términos, los intereses relacionados al pago de dividendos son gastos no deducibles porque los dividendos son obligaciones con terceros que se efectúan luego de la determinación de la renta gravada, razón por la cual el Colegiado no considera que tengan incidencia en la generación de rentas afectas y en consecuencia no son gastos que satisfagan el principio de causalidad, lo que claramente se aplica al caso de autos, donde las utilidades entregadas al asociado se originan con posterioridad a la generación y determinación de la renta gravada, dado que estas se entregarían luego del terminado el ejercicio comercial o el negocio.

No se explica como esa participación es necesaria para el desarrollo del negocio, no se explica cómo se utilizó en la generación de rentas, cuando en realidad son el resultado de las actividades propias del negocio, no son su causa, sino su resultado. No tiene sentido señalar que el resultado que arroja un negocio es la causa que lo generó. En la propuesta uno simplemente se asume, sin sustentar, que es causal, simplemente porque obedece al cumplimiento de una obligación contractual, la cual es el derecho del asociado a participar del resultado obtenido por el asociante, cuando el TF ya ha señalado que ello no es suficiente, como en las Resoluciones Nos. 06619-4-2002 del 15 de noviembre de 2002, 04224-4-2003 del 23 de julio de 2003, 1932-5-2004 del 31 de marzo de 2004, 12354-2-2007 del 27 de diciembre de 2007 y 1090-2-2008 del 28 de enero de 2008.

Peor aún, si el resultado del negocio es una pérdida, como esta puede haberse utilizado en generar renta. Es un contrasentido financiero, contable y tributario señalar que la utilidad de un negocio que se atribuye a uno de los partícipes de él puede ser gasto del mismo negocio.

Nótese que la idea de que la participación del asociado es un gasto para el asociante, nace de lo que alguna vez sostuvo el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, que como hemos señalado no puede regular un aspecto de la hipótesis de incidencia por ser abiertamente violatorio del principio de reserva de ley.

En el supuesto analizado, en la lógica de la propuesta uno, resulta importante precisar que dado que el asociado puede recibir una participación sin haber efectuado entrega alguna, convirtiendo el negocio el gratuito, su participación sería claramente una donación o liberalidad cuya deducción si está expresamente prohibida por el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo aun en el supuesto negado que calificase como gasto, no podría, en esos casos, ser deducible, lo que le resta consistencia a dicha propuesta.

Ahora bien, en el caso que el resultado obtenido por el negocio o empresa del contrato fuese una pérdida, la propuesta uno señala que se presenta una situación contraria a la explicada para el caso que se obtuvieran utilidades y dependiendo de lo establecido en el contrato, podrían ocurrir dos supuestos, lo cierto es que pueden presentar una multiplicidad de supuestos que la propuesta uno no analiza, asumiendo erróneamente que el asociado va a entregar más recursos al asociante que los que eventualmente entregó como contribución, cuando eso no surge de la LGS, es decir, asume que la pérdida del asociado va más allá de la pérdida de su contribución, por la que no recibirá nada, sino que implica la entrega de más recursos. No nos explicamos porque la pérdida que asume el asociado en el contrato debe superar su contribución, en caso de haberla hecho y, en caso de que así fuera, por que aquella suma adicional que entregaría el asociado al asociante sería necesariamente ingreso gravado para el asociante, si así fuera, la primera entrega lo sería, pero no es tratada así por dicha propuesta. Además, si está destinada a cubrir las pérdidas de un negocio, este ingreso naturalmente tiene como finalidad su compensación contra las citadas pérdidas, además no explica si esa nueva entrega del asociado sería gasto deducible para él, claro está, bajo el entendido que está sujeto al Régimen General del Impuesto a la Renta o Régimen MYPE Tributario y ambos fueran sujetos domiciliados o la pérdida no tendría efectos tributarios para ninguna de las partes.

No se entiende porque la propuesta uno entiende que si un asociado asume las pérdidas de un negocio, ello implica que además de su contribución deba entregar más dinero al asociado, eso no se estipula en al LGS, ya que esta entiende que la pérdida asumida es la diferencia de la contribución, frente a la eventual utilidad que le pudieses generar aquel, no que deba entrar más dinero al asociado. Concluir eso sería tanto como pensar que un accionista, como participa en las pérdidas de un negocio, si este arroja pérdidas, debe entregar más aportes a la empresa en la que es accionista.

Con relación específica a los pagos a cuenta, la propuesta uno crea un esquema por la cual el asociante debe realizarlos por la totalidad de los ingresos netos, pero el asociado, además, lo hará sobre las utilidades del negocio, como si fueran ingresos otra vez, rompiendo con una idea central en cualquier negocio y en la contabilidad que es que de esos ingresos es que surge la renta que se supone es del asociado y, por otro lado, obliga al asociado a hacer más pagos a cuenta.

Es decir, asumen por un lado que la renta si es del asociado, pero los ingresos no, pero peor aún, pese a que el asociante realizara los pagos a cuenta por la totalidad de los ingresos del negocio, señalan que el asociado considerará para efecto de determinar sus pagos a cuenta el resultado concedido por el asociante, es decir, no solo realiza un doble pago a cuenta, ya que por los ingresos sobre los que el asociado realizara sus pagos a cuenta, el asociado ya lo hizo, sino que este último calculara los suyos no sobre la base de los ingresos que en teoría le

corresponderían, sino sobre las utilidades del negocio, distorsionando en tal manera los pagos a cuenta.

Hablando de distorsiones, la forma en que según la posición uno calcula sus supuestos pagos a cuenta el asociado, parte no solo del supuesto negado que siempre es domiciliado y sujeto al Régimen General del Impuesto a la Renta o Régimen MYPE Tributario, sino que distorsiona completamente la razón de ser de estos, ya que eventualmente se calcularían no solo sobre utilidades, no ingresos, sino con un eventual coeficiente, en caso que el asociado generase rentas por otros negocios en ejercicios previos, que nunca tomó en cuenta los resultados del negocio por el que supuestamente debe realizar sus pagos a cuenta, con el agregado que no se sabe cómo debe proceder en caso de pérdidas, además de obligar al asociante a calcular las utilidades del negocio antes del vencimiento del plazo para declarar y pagar el pago a cuenta del periodo tributario de diciembre, lo que no surge de norma alguna.

Llama la atención que el artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta haya sido modificado para eliminar la obligación de los asociados de realizar pagos a cuenta y la propuesta uno reestablezca nuevamente dicha obligación, pero con una fórmula extraña.

Finalmente sobre la participación de los trabajadores generada por las actividades realizadas por el asociante, además de no ser un problema de índole tributario, sino laboral, sobre el que este Tribunal no tiene competencia para pronunciarse y claramente no entiende, cabe preciar que si como la propuesta uno refiere, cada parte del contrato distribuye utilidades a sus trabajadores, en caso existieran utilidades y el asociante tuviera que distribuirlas, se estará violentando el derecho de sus trabajadores a recibir las que les corresponden.

En efecto, si el asociado, como en la mayoría de casos, no tiene un solo trabajador, por no llevar a cabo el negocio, la utilidad que debió repartirse entre todos los trabajadores del asociante, pese a que su trabajo las generó, no serán distribuidas entre ellos, ya que una parte se irán con el asociado, quien no repartirá monto alguno, perjudicando el derecho de los trabajadores del asociante, sin beneficiar a nadie más que al asociado.

Por otro lado, la propuesta uno parte de la idea errada que el asociante siempre reparte utilidades, cuando puede tener menos de 20 trabajadores, por lo que no tendría que repartir nada. Parte de la idea que el asociado también las reparte, cuando pudiera tener, en caso de tenerlos, 20 o menos trabajadores, casos en los que no repartirá un sol de utilidades.

No tiene sentido plantear un argumento de esta naturaleza, ya que el derecho a las utilidades de los trabajadores surge en materia laboral porque precisamente estos han contribuido directamente es la generación de las utilidades a distribuir, si los trabajadores del asociante no realizaron labor alguna para generar las respectivas utilidades, porque tendrían derecho a recibirlas y porque, quienes realmente las generaron en su totalidad, no reciben lo que por ley les corresponde. Lo que el Tribunal Fiscal está propiciando es una directa vulneración a los derechos laborales de los trabajadores del asociante quienes con su trabajo contribuyeron directamente en la generación de unas utilidades y por las que no recibirán lo que les corresponde.

A lo expuesto resulta útil señalar que los considerandos del Decreto Legislativo N° 892 que fija el derecho de los trabajadores a recibir utilidades de las empresas señala que estas tiene por objeto identificar a los trabajadores con la empresa y, por ende, el incremento de la producción y productividad de sus centros de trabajo, por lo que no tiene sentido alguno considerar que se está recortando el derecho de los trabajadores a percibir utilidades en un centro de trabajo que no las generó y recorta, por el contrario, el derecho de los trabajadores del centro de trabajo que si las genero.

Con relación a la posibilidad de considerar la eventual participación que recibe el asociado como dividendo u otras formas de distribución de utilidades, considero importante precisar que dado que lo que el asociado es una participación en el resultado de un negocio que ya tributa en cabeza del asociante como rentas de tercera categoría, no puede obligarse al asociado a

tributar nuevamente sobre él, que es básicamente lo que hace la propuesta tres, siendo importante precisar que dicha propuesta comete un error conceptual al señalar que debe existir una norma que exonere o infecte la renta que una persona reciba para entender que no está gravada, ya que en realidad, para entender afecta una renta debe haber una norma que la grave como tales.

Ahora bien el caso de los contratos de asociación en participación la renta que genera solo está gravada como renta de tercera categoría en cabeza del asociante, pero no se grava nuevamente la participación del asociado como rentas de segunda categoría, hacerlo implica gravar nuevamente rentas ya gravadas, en otra categoría, apreciándose que aplicar el inciso a) del artículo 24º de la Ley del Impuesto a la Renta, sería aplicar por analogía dicha norma, algo que prohíbe la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ya que el asociante, primero, puede que no sea una persona jurídica y, segundo, lo que reparte no son utilidades, sino participaciones, claramente diferenciadas en la Ley General de Sociedades.

Además, cabe señalar que la propuesta tres parte de la idea que el asociado es siempre una persona jurídica, sin explicar que sucede si el asociado es una empresa unipersonal, careciendo de sentido que se entienda que la Ley del Impuesto a la Renta pretenda gravar con dividendos lo que una empresa unipersonal entrega a terceros.

Por tanto, se concluye que la participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación no está gravada con el Impuesto a la Renta de Segunda ni de Tercera Categoría.

4.4 PROPUESTA 3

DESCRIPCIÓN

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.

FUNDAMENTO⁹⁴

Como se aprecia de la regulación de la LGS, en el contrato de asociación en participación el asociante actúa en nombre propio y es a quien corresponde en exclusiva la gestión del negocio o empresa. Asimismo, no existe relación jurídica entre el asociado y terceros quienes a su vez no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni viceversa.

En cuanto a la regulación del Impuesto a la Renta, como se advierte, antes de la entrada en vigencia de la citada Ley N° 27034, los ingresos de estos contratos se regulaban bajo un régimen de atribución de rentas, por lo que los resultados del contrato se atribuían a las partes, en función a sus participaciones, quienes las incorporaban a sus propios resultados, aun cuando el contrato llevase contabilidad independiente a la de los contratantes⁹⁵. Por tanto, cada una de ellas pagaba el impuesto sobre las rentas que le correspondían en función a sus participaciones, y si existían pérdidas, las integraban a sus demás operaciones en la proporción correspondiente a dicha participación. Se aprecia entonces que según dicha regulación tributaria, conforme con la cual, a ambas partes se atribuían resultados y pagaban el impuesto

⁹⁴ Forma parte del fundamento el punto 4.1 precedente "Marco normativo y doctrinario".

⁹⁵ En este sentido, véase: NAVARRO PALACIOS, Indira, "Análisis Tributario de los Contratos de Asociación en Participación y Consorcio" en *Revista Peruana de Derecho de la Empresa – Temas Societarios*, N° 54, 2002, Lima, p. 92. Al respecto, precisa que si bien existían contratos que llevaban contabilidad independiente a la de los contratantes, los ingresos de dichos contratos también se regían por el régimen de atribución de rentas.

que les correspondía, se entendía que cada una de ellas llevaba a cabo una actividad de tipo empresarial que era gravada según su participación en el negocio.

No obstante, considerando la naturaleza y características del contrato de asociación en participación, regulado por la LGS (no se conforma una persona jurídica y el asociante es el único que lleva a cabo la actividad de tipo empresarial), a partir de la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta por la Ley N° 27034, ya no hace referencia a la asociación en participación ni a la forma de determinar el impuesto referido a los resultados que arroje el negocio y/o empresa objeto de dicho contrato. En efecto, dejó de preverse la atribución de rentas al asociante y asociado, siendo que desde ese momento, y atendiendo a su naturaleza, el referido contrato no estaba obligado a llevar contabilidad independiente.

En tal sentido, conforme con la nueva regulación, es exclusiva responsabilidad del asociante el registro y contabilización de las operaciones del negocio o empresa objeto del contrato así como la determinación y pago del Impuesto a la Renta de tercera categoría generada por la actividad empresarial llevada a cabo como consecuencia de dicho contrato, actividad que no es desarrollada por el asociado, quien se comporta a semejanza de un socio, siendo además que la asociación en participación ya no lleva contabilidad independiente. Asimismo, dado que el asociante es quien realiza la actividad empresarial materia del contrato de asociación en participación, será este quien deduzca los costos y gastos que sean necesarios para llevar cabo dicha empresa.

Considerando que a partir de la vigencia de la citada ley el asociante sería el único responsable por la determinación y pago del impuesto derivado de las rentas producidas por la ejecución del contrato, fue necesario establecer un régimen transitorio para el caso de las asociaciones en participación que venían llevando contabilidad independiente y atribuyendo rentas a las partes contratantes, como se preveía en la regulación anterior.

Ello se hizo a través de la Séptima Disposición Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, con la finalidad de que dichos contratos se adecuaran al nuevo esquema, el cual resultaba aplicable a partir del 1 de enero de 1999, y que pese a la nueva normativa habían llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas las rentas del negocio o empresa objeto del contrato.

Dicho régimen fue reglamentado por la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, estableciéndose que para el año 1999, a efecto de dar cumplimiento a lo establecido por el tercer párrafo de la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el asociante debía presentar su Declaración Jurada Anual del ejercicio gravable 1999, determinando el Impuesto a la Renta que le correspondía pagar, considerando para tal fin, como parte de sus ingresos y gastos los correspondientes a la asociación.

Al respecto, se considera que, conforme con las normas citadas, lo dispuesto por la mencionada resolución de superintendencia 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.

Ahora bien, en caso que llegasen a producirse beneficios derivados del contrato de asociación en participación y que el asociado reciba una participación, es necesario determinar si conforme con la normativa del Impuesto a la Renta esta se encuentra gravada. En efecto, si bien en la exposición de motivos de la Ley N° 27034, en la que se explica la propuesta de eliminar la referencia a las asociaciones en participación se señaló 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” (énfasis agregado), se considera que se hace referencia a que el asociado no es quien desarrolla la actividad empresarial, por lo que no cabe que se le atribuya rentas de tercera categoría por dicho motivo, esto es, conforme con el sistema anterior de atribución de rentas.

Asimismo, no puede perderse de vista que en la realidad fáctica y jurídica, el asociado ha recibido una renta (su participación) derivada de la ejecución de un contrato de asociación en participación, por lo que independientemente de lo señalado en la citada exposición de motivos, dicha participación debe ser analizada a la luz de las normas que regulan el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta y, de ser el caso, determinar si la norma ha inafectado o exonerado a dicha renta. Al respecto, debe resaltarse que por aplicación del principio de legalidad, si conforme con las normas tributarias un determinado concepto u operación se encuentra gravado con un tributo, la única posibilidad de inafectar o exonerar dicho concepto u operación es que la norma que lo regule prevea expresamente su inafectación o exoneración. En tal sentido, debe determinarse qué tipo de renta es la obtenida por el asociado.

Como se ha indicado, el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Asimismo, el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que, en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Por su parte, el artículo 24 de la citada ley prevé que son rentas de segunda categoría, entre otras, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la Ley (inciso i).

De acuerdo con el inciso a) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la citada ley 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.

Por otro lado, el tercer párrafo del artículo 24-B de la citada ley señala que las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas no las computarán para la determinación de su renta imponible.

Atendiendo a lo expuesto en los considerandos previos, 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.

Al respecto, CASTILLO BOTETANO explica 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”*⁹⁶.

⁹⁶ En este sentido, véase: CASTILLO BOTETANO, Lourdes, “Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las asociaciones en participación” en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 52, IPDT, 2012, Lima, p. 68.

Cabe indicar que de acuerdo con el artículo 73-A de la citada ley, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4.1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

En ese sentido, si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, en virtud de lo previsto en el artículo 24-B y en el artículo 73-A de la citada ley, tal dividendo o distribución de utilidades percibido de otra persona jurídica (asociante) no debe ser computado para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, esto es, constituye una ganancia o beneficio económico que no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Por el contrario, si el asociado no es una persona jurídica domiciliada en el país, la utilidad percibida de la asociación en participación sí estará afecta al Impuesto a la Renta, en calidad de dividendo.

Por lo tanto, se concluye que la participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el Impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría.

V. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

La participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación constituye un ingreso para el asociado, gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

PROPUESTA 2

SUB PROPUESTA 2.1

La participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación no está gravada con el Impuesto a la Renta.

SUB PROPUESTA 2.2

La participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación no está gravada con el Impuesto a la Renta de Segunda ni Tercera Categoría.

PROPUESTA 3

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.

ANEXO I
ANTECEDENTES NORMATIVOS

LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADA POR DECRETO LEGISLATIVO N° 774

Artículo 14°		
Decreto Legislativo N° 774 modificado por Ley N° 26731⁹⁷	Texto Modificado por Decreto Legislativo N° 799⁹⁸	Texto Modificado por Ley N° 27034⁹⁹
<p>Artículo 14.- Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16 de esta Ley.</p> <p>Para los efectos de esta Ley, se considerarán personas jurídicas, a las siguientes:</p> <p>a) Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país</p> <p>b) Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.</p> <p>c) Las empresas de propiedad social.</p> <p>d) Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.</p> <p>e) Las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el Artículo 18.</p> <p>f) Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior,</p>	<p>Artículo 14.- Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16 de esta Ley.</p> <p>Para los efectos de esta Ley, se considerarán personas jurídicas, a las siguientes:</p> <p>a) Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país</p> <p>b) Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.</p> <p>c) Las empresas de propiedad social.</p> <p>d) Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.</p> <p>e) Las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el Artículo 18.</p> <p>f) Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior,</p>	<p>Artículo 14.- Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16 de esta Ley.</p> <p>Para los efectos de esta Ley, se considerarán personas jurídicas, a las siguientes:</p> <p>a) Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país</p> <p>b) Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.</p> <p>c) Las empresas de propiedad social.</p> <p>d) Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.</p> <p>e) Las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el Artículo 18.</p> <p>f) Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior,</p>

⁹⁷ Esta ley incorporó el inciso j) al artículo 14°.

⁹⁸ Esta norma modificó el último párrafo del artículo 14°.

⁹⁹ Publicada el 30 de diciembre de 1998. Conforme con la Ley N° 27063, la Ley N° 27034 está vigente desde el 1 de enero de 1999.

<p>que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.</p> <p>g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.</p> <p>h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.</p> <p>i) Las sociedades agrícolas de interés social.</p> <p>j) Los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, los Fondos de Inversión y los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, a los que se refieren los Decretos Legislativos N°s. 861 y 862.</p> <p>Las rentas de las empresas unipersonales se atribuirán al titular, quien determinará y pagará el Impuesto por dichas rentas, en forma independiente, conforme a las reglas aplicables para las personas jurídicas.</p> <p>En el caso de sociedades de hecho, <u>asociaciones en participación</u>, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y en el caso de los contratos previstos en el artículo 406⁹ de la Ley General de Sociedades, las rentas serán atribuidas a las</p>	<p>que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.</p> <p>g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.</p> <p>h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.</p> <p>i) Las sociedades agrícolas de interés social.</p> <p>j) Los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, los Fondos de Inversión y los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, a los que se refieren los Decretos Legislativos N°s. 861 y 862.</p> <p>Las rentas de las empresas unipersonales se atribuirán al titular, quien determinará y pagará el Impuesto por dichas rentas, en forma independiente, conforme a las reglas aplicables para las personas jurídicas.</p> <p>En el caso de sociedades de hecho, <u>asociaciones en participación</u> 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</p>	<p>que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.</p> <p>g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.</p> <p>h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.</p> <p>i) Las sociedades agrícolas de interés social.</p> <p>j) Los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, los Fondos de Inversión y los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, a los que se refieren los Decretos Legislativos N°s. 861 y 862¹⁰⁰.</p> <p>k) Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.</p> <p>Las rentas de las empresas unipersonales se atribuirán al titular, quien determinará y pagará el Impuesto por dichas rentas, en forma independiente, conforme a las reglas aplicables para las personas jurídicas¹⁰¹.</p> <p>En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales</p>
---	--	--

¹⁰⁰ Este inciso se derogó mediante Ley N° 27804, publicada el 2 de agosto de 2002.

¹⁰¹ Este párrafo fue modificado por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, estableciéndose que “El titular de la empresa unipersonal determinará y pagará el Impuesto a la Renta sobre las rentas de las empresas unipersonales que le sean atribuidas, así como sobre la retribución que dichas empresas le asignen, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas”.

personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.	que sean parte contratante.	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.
---	-----------------------------	---

Artículo 29.- “Las rentas obtenidas por las empresas y entidades y las provenientes de los contratos, a los que se hace mención en el tercer y cuarto párrafo del Artículo 14 de esta Ley, se considerarán del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integran o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aún cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares.

Igual regla se aplicará en el caso de pérdidas aún cuando ellas no hayan sido cargadas en dichas cuentas”.

Artículo 65°		
Decreto Legislativo N° 774	Texto Modificado por Decreto Legislativo N° 799 ¹⁰²	Texto Modificado por Ley N° 27034 ¹⁰³
<p>Artículo 65.- Las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa.</p> <p>Los otros perceptores de rentas de tercera categoría, están obligadas a llevar contabilidad, de acuerdo a los siguientes tramos:</p> <p>1. Hasta 100 UIT de ingresos brutos anuales: Libro de Ingresos y Gastos e Inventarios y Balances.</p> <p>2. Más de 100 UIT de ingresos brutos anuales: Contabilidad completa.</p> <p>Las sociedades de hecho, asociaciones en partición, joint ventures, consorcios, y comunidad de bienes deberán mantener contabilidad independiente de los socios o partes contratantes, tanto para el manejo de la gestión del negocio como para</p>	<p>Artículo 65.- Las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa.</p> <p>Los otros perceptores de rentas de tercera categoría, están obligadas a llevar contabilidad, de acuerdo a los siguientes tramos:</p> <p>1. Hasta 100 UIT de ingresos brutos anuales: Libro de Ingresos y Gastos e Inventarios y Balances.</p> <p>2. Más de 100 UIT de ingresos brutos anuales: Contabilidad completa.</p> <p>Las sociedades de hecho, asociaciones en partición, 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</p>	<p>Artículo 65.- Las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa.</p> <p>Los otros perceptores de rentas de tercera categoría, están obligadas a llevar contabilidad, de acuerdo a los siguientes tramos:</p> <p>1. Hasta 100 UIT de ingresos brutos anuales: Libro de Ingresos y Gastos e Inventarios y Balances.</p> <p>2. Más de 100 UIT de ingresos brutos anuales: Contabilidad completa.</p> <p>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</p>

¹⁰² Se modificó el tercer párrafo del artículo 65°.

¹⁰³ Se modificó el tercer párrafo del artículo 65°.

<p>información a la SUNAT...”.</p>	<p>socios o partes contratantes.</p> <p>Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato debiendo en ambos casos solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobara o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud.</p> <p>Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato...”.</p>	<p>independiente de las de sus socios o partes contratantes.</p> <p>Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato debiendo en ambos casos solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobara o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud.</p> <p>Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato...”.</p>
------------------------------------	--	--

Artículo 65¹⁰⁴.- “Las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa.

Los otros perceptores de rentas de tercera categoría, salvo las personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades conyugales que optaron por tributar como tales que obtengan exclusivamente las rentas a que se refiere el inciso j) del artículo 28 de la Ley, están obligados a llevar contabilidad, de acuerdo a los siguientes tramos:

1. Hasta 100 UIT de ingresos brutos anuales: Registro de Ventas e Ingresos, Registro de Compras, Libro de Inventarios y Balances, y Libro Caja y Bancos.

2. Más de 100 UIT de ingresos brutos anuales: Contabilidad completa.

Mediante Resolución de Superintendencia, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá establecer:

a) Otros libros y registros contables que, los sujetos comprendidos en el numeral 1 del párrafo anterior, se encuentren obligados a llevar.

b) Los libros y registros contables que integran la contabilidad completa a que se refiere el presente artículo.

¹⁰⁴ Modificado por Decreto Legislativo N° 945.

c) Las características, requisitos, información mínima y demás aspectos relacionados a los libros y registros contables citados en los incisos a) y b) precedentes, que aseguren un adecuado control de las operaciones de los contribuyentes.

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.

Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud. Quien realice la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo.

Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato.

Los contribuyentes que se mencionan a continuación, deberán llevar un Libro de Ingresos y Gastos, de acuerdo a lo señalado por Resolución de Superintendencia de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT:

a) Los que en el ejercicio gravable anterior o en el curso del ejercicio, hubieran percibido rentas brutas de segunda categoría que excedan veinte (20) unidades impositivas tributarias.

b) Los perceptores de rentas de cuarta categoría".

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF

“Artículo 1°.- El Impuesto a la Renta grava:

“a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

b) Las ganancias de capital.

c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley (...).”

“Artículo 3.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24.

b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente (...).”

“Artículo 24°.- Son rentas de segunda categoría

"i) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24-A de la Ley".

"Artículo 24°-A.- *"Para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades: (...)*

a) Las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley 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".

"Artículo 24°-B.- *(...) Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible (...)"*.

"Artículo 54°.- *"Las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, calcularán su impuesto aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) a las pensiones o remuneraciones por servicios personales cumplidos en el país, regalías y otras rentas. En caso de rentas por concepto de dividendos y otras formas de distribución de utilidades que obtengan de las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley, el impuesto resulta de aplicar la tasa del cuatro punto uno por ciento (4.1%) sobre el monto que se distribuya".*

"Artículo 56°.- *"El impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando las siguientes tasas:*

e) Dividendos y otras formas de distribución de utilidades recibidas de las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley: cuatro punto uno por ciento (4.1%)".

"Artículo 73°.- *Las personas jurídicas comprendidas en el Artículo 14° que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4.1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas. (...)"*

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF

Artículo 18°	
Texto original	Texto modificado por el artículo 7° del Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999¹⁰⁵
<p>Artículo 18.- ATRIBUCION DE RENTAS</p> <p>"Para efecto del Artículo 29 de la Ley, las sociedades, entidades y los contratos a que se refiere el último párrafo del Artículo 14 de la misma, que hayan acordado llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes, atribuirán sus resultados a las personas jurídicas o naturales que integran o que sean parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero".</p>	<p>Artículo 18.- ATRIBUCION DE RENTAS</p> <p>"Para efecto del Artículo 29 de la Ley, las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del Artículo 14 de la Ley, atribuirán sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integran o que sean parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero. La atribución se realizará en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, el cual deberá ser puesto en conocimiento de la</p>

¹⁰⁵ Cabe señalar que conforme con la Primera Disposición Final Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF: "Las modificaciones introducidas por la presente norma al reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta serán de aplicación a partir del ejercicio gravable de 1999 inclusive, salvo lo dispuesto en los incisos b) y d) del Artículo 22, Artículo 24, numeral 6 del inciso f) del Artículo 40, Artículo 42, inciso b) del Artículo 43, Artículo 52, punto 1.1 del numeral 1 del inciso b) del Artículo 58 y los incisos b) y d) del Artículo 74 del Reglamento, los cuales entrarán en vigencia a partir del primero de enero del año 2000".

	SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente. Si con posterioridad se modificara la participación de las partes o integrantes, dicha situación se deberá comunicar a la SUNAT dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de efectuada la referida modificación”.
--	--

Inciso g) del Artículo 54°		
Texto Original	Texto modificado por el artículo 30° del Decreto Supremo N° 194-99-EF¹⁰⁶	Texto modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, publicado el 04 de julio de 2004.
<p>Artículo 54.- PAGOS A CUENTA POR RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA</p> <p>“Los pagos a cuenta correspondientes a las rentas de tercera categoría, se sujetarán a las siguientes disposiciones: (...)</p> <p>g) Las sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y los contratos previstos en el Artículo 406 de la Ley General de Sociedades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14 de la Ley, que hayan pactado llevar contabilidad independiente a la de las partes contratantes, seguirán las siguientes reglas:</p> <p>1. Atribuirán sus resultados al cierre del ejercicio o al término del contrato, según corresponda en aplicación del Artículo 18.</p> <p>2. Para efecto de los pagos a cuenta mensuales que corresponda efectuar a las partes contratantes domiciliadas se tendrá en consideración lo siguiente:</p> <p>2.1 Los ingresos mensuales se considerarán atribuidos a las partes en la misma proporción en que hubieran</p>	<p>Artículo 54.- PAGOS A CUENTA POR RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA</p> <p>“Los pagos a cuenta correspondientes a las rentas de tercera categoría, se sujetarán a las siguientes disposiciones: (...)</p> <p>g) Las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del Artículo 14 de la Ley, seguirán las siguientes reglas:</p> <p>1. Atribuirán sus resultados al cierre del ejercicio o al término del contrato, según corresponda en aplicación del Artículo 18.</p> <p>2. Para efecto de los pagos a cuenta mensuales que corresponda efectuar a las partes contratantes domiciliadas, éstas considerarán los ingresos mensuales atribuidos a cada una de ellas en la misma proporción en que hubieran acordado participar de los resultados...”.</p>	<p>Artículo 54.- PAGOS A CUENTA POR RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA (...)</p> <p>“f) Cálculo de los pagos a cuenta de los sujetos del último párrafo del Artículo 14 de la Ley.</p> <p>Las sociedades, las entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del Artículo 14 de la Ley, atribuirán sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integren o a las partes contratantes, según corresponda, al cierre del ejercicio o al término del contrato, lo que ocurra primero, de acuerdo a lo previsto en el Artículo 18.</p> <p>La atribución de los ingresos mensuales se efectuará por las partes contratantes domiciliadas en la misma proporción en que se hubiera acordado participar de los resultados...”.</p>

¹⁰⁶ Idem.

<p>acordado participar de la renta neta anual.</p> <p>2.2 El Impuesto Mínimo que afecte a estas entidades se atribuirá mensualmente a los contratantes en la proporción señalada en el acápite anterior...”.</p>		
--	--	--

DECRETO SUPREMO N° 194-99-EF, QUE MODIFICA EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

SÉTIMA DISPOSICIÓN FINAL Y TRANSITORIA

“Precísase que lo establecido en la Ley N° 27034, es 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 deberá 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, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 170 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, será 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 170 del Código Tributario.

La SUNAT dictará las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la presente Disposición”.

RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N° 042-2000-SUNAT, MEDIANTE LA QUE SE APRUEBAN NORMAS SOBRE DECLARACIÓN JURADA ANUAL DE LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL Y PROCEDIMIENTO PARA QUE ASOCIACIONES EN PARTICIPACIÓN SOLICITEN BAJA DEL RUC

“CONSIDERANDO:

Que la Ley N° 27034 al modificar el inciso k) del Artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Legislativo N° 774, excluye como sujeto del impuesto a la Asociación en Participación;

Que la sétima disposición final y transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF que modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala en su primer párrafo que lo establecido en la Ley N° 27034 es aplicable en el ejercicio de 1999, incluso para aquellos contratos de colaboración empresarial y de asociación en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma;

Que en el último párrafo de la referida disposición señala que la SUNAT dictará las normas complementarias para la aplicación de lo indicado en dicha disposición;

Que, el Artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 61-97/SUNAT que aprobó las disposiciones referidas a la inscripción en el Registro Unico de Contribuyentes - RUC, señala en su inciso i) que se presentará la solicitud de baja o exclusión de dicho registro cuando se produzca cualquier otra circunstancia que conlleve la pérdida de su calidad de deudor tributario;

Que, en tal sentido, es necesario indicar el procedimiento para que las Asociaciones en Participación soliciten su baja del RUC;

De conformidad con lo previsto en el último párrafo de la séptima disposición final y transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF y en uso de las facultades conferidas por el inciso p) del Artículo 6 del Texto Unico Ordenado del Estatuto de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 041-98/SUNAT y su norma modificatoria;

SE RESUELVE:

CAPITULO I

CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIAL CON CONTABILIDAD INDEPENDIENTE

Artículo 1.- DECLARACION JURADA ANUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORIA 1999 DEL CONTRATO

A efecto de dar cumplimiento a lo establecido en el segundo párrafo de la séptima disposición transitoria y final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, 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.

Artículo 2.- PAGOS A CUENTA REALIZADOS POR LAS PARTES CONTRATANTES DURANTE EL EJERCICIO GRAVABLE 1999

Las partes contratantes podrán utilizar la totalidad de los pagos a cuenta que hubiesen 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 les atribuyó el Contrato.

CAPITULO II

ASOCIACION EN PARTICIPACION

Artículo 3.- BAJA DEL RUC DE LA ASOCIACION

De conformidad con lo establecido en el inciso i) del Artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 61-97/SUNAT, 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 Unico de Contribuyentes (RUC), deberán solicitar su baja de dicho registro.

La solicitud deberá ser presentada hasta el último día hábil del mes de abril del presente año utilizando para ello el formulario N° 2135 - "Solicitud Baja de Inscripción o de Tributo".

Artículo 4.- DECLARACION JURADA ANUAL 1999 DEL ASOCIANTE

A efecto de dar cumplimiento a lo establecido en el tercer párrafo de la séptima disposición transitoria y final del Decreto Supremo N° 194-99-EF, 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.

Artículo 5.- PAGOS A CUENTA REALIZADOS POR EL ASOCIADO DURANTE EL EJERCICIO GRAVABLE 1999

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.

Artículo 6.- TRATAMIENTO DE LA PARTICIPACION

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.

DISPOSICION TRANSITORIA

Unica.- UTILIZACION DE COMPROBANTES DE PAGO POR EL ASOCIANTE

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”.

ANEXO II
ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 00637-2-2017 (23-01-2017)

“Que se aprecia en autos el contrato de asociación en participación (...) en la que la recurrente figura como asociada y (...) E.I.R.L. como asociante, siendo firmado por ambas partes el 15 de diciembre de 2001, estipulándose en su cláusula tercera, “denominada “Plazo del Contrato”, que su duración es de 6 años a partir del 1 de enero de 2002 y que vencía el 31 de diciembre de 2007. (...)

Que cabe resaltar que la séptima disposición final y transitoria del citado decreto, previó lo siguiente: “Precísase que lo establecido en la Ley N° 27034, es 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.

Que en orden de ideas en la Exposición de Motivos de la Ley N° 27034, se explica la propuesta de eliminar la referencia a las asociaciones en participación puesto 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.

Que tomando en consideración las previsiones normativas de la Ley del Impuesto a la Renta aplicables para el ejercicio materia de análisis y que el asociante es el titular exclusivo del negocio o empresa objeto del contrato mientras que el asociado se limita a entregar una contribución a cambio del derecho a participar en los resultados, se concluye que en el presente caso, de obtenerse utilidades en el negocio o empresa materia del contrato, 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 obtuvieran de dicho negocio o empresa 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, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que de la revisión de la cláusula segunda del contrato de asociación en participación celebrado entre la recurrente y la empresa Alava E.I.R.L. y la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, el monto de la participación correspondiente al asociado constituye renta de tercera categoría para él, según lo dispuesto en el artículo 6° de la referida norma, por cuanto esta crea un régimen transitorio aplicable al ejercicio 1999 para los contratos de asociación en participación existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a éstas, durante dicho año, las rentas correspondientes a la asociación en participación”.

RTF N° 03945-2-2018 (23-05-2018)

“Que este Tribunal en la Resolución N° 00637-2-2017, ha establecido que tomando en consideración las previsiones normativas de la Ley del Impuesto a la Renta aplicables para el ejercicio materia de análisis y que el asociante es el titular exclusivo del negocio o empresa objeto del contrato mientras que el asociado se limita a entregar una contribución a cambio del derecho a participar en los resultados, concluyó que de obtenerse utilidades en el negocio o empresa materia del contrato, 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 obtuvieran de dicho negocio o empresa 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 ”.

RTF N° 18351-4-2013 (10-12-2013)

“VISTA la apelación interpuesta por (...) S.A.C. (...) contra la Resolución de Intendencia N° (...) que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación (...) emitidas (...) el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que sobre las asociaciones en participación, cabe señalar que mediante el artículo 2° de la Ley N° 27034, se incorporó el inciso k) al artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de considerar como sujetos de dicho impuesto a las sociedades irregulares previstas en el artículo 423° de la Ley General de Sociedades, la comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Que asimismo, mediante el artículo 3° de la citada Ley N° 27034, se modificó el último párrafo del referido artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de indicar que en el caso de sociedades irregulares previstas en el artículo 423° 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.

Que de acuerdo con el artículo 29° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas obtenidas se considerarán de las partes contratantes, reputándose distribuidas a favor de las mismas, aún cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. (...)

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 del Impuesto a la Renta, criterio concordante con el establecido por este Tribunal en la Resolución N° 03199-3-2005.”

RTF N° 03199-3-2005 (20-05-2005)

“Que como se puede observar, para el ejercicio 1998, la norma optó por el régimen de “transparencia fiscal”, en cuya virtud, se entendía que las rentas provenientes de los contratos de asociación en participación y de los consorcios serían atribuidas a las partes que las conformaran, es decir, el legislador optó por no considerar a dichos contratos como contribuyentes del impuesto, sino imputar las rentas que correspondieran según la participación acordada y gravar con el impuesto a cada integrante del contrato;

Que sin embargo, dicha regulación fue variada a raíz de las modificaciones introducidas por la Ley N° 27034, vigentes a partir del ejercicio 1999, tales como la incorporación del inciso k) al artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, indicando que se consideraban como contribuyentes de dicho impuesto, a las sociedades irregulares previstas en el artículo 423° de la Ley General de Sociedades, la comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que llevaran contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes;

Que asimismo, se modificó el último párrafo del mencionado artículo 14°, señalando que en el caso de las sociedades irregulares previstas en el artículo 423° de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieran 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 llevaran contabilidad independiente, las rentas serían atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integraran o que fueran partes contratantes;

Que acorde con lo antes señalado se modificó el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, al establecer que 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, debían llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes, indicándose que en los contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podría contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podría llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos supuestos solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobaría o denegaría en un plazo no mayor a 15 días, y en caso no existiera resolución expresa al cabo de dicho plazo, se daría por aprobada la solicitud;

Que en tal sentido, las normas modificatorias citadas eliminaron la referencia expresa a las asociaciones en participación, con lo cual se dejó sin efecto el régimen de “transparencia fiscal” que respecto de ellas establecía la anterior regulación del Impuesto a la Renta, correspondiendo únicamente al asociante la determinación y pago de dicho impuesto (...).”