

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI ES APLICABLE EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 170 DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF, MODIFICADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 1263, CON RELACIÓN A LO ESTABLECIDO EN EL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2021-03 DE 3 DE MARZO DE 2021, CONFORME CON EL CUAL: “LA PARTICIPACIÓN DEL ASOCIADO, PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA, CALIFICA COMO DIVIDENDO U OTRA FORMA DE DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES. EN TAL SENTIDO, ESTARÁ O NO GRAVADA CON EL IMPUESTO SEGÚN QUIEN SEA EL ASOCIADO, DE LA SIGUIENTE MANERA: 1. SI EL ASOCIADO ES UNA PERSONA JURÍDICA DOMICILIADA EN EL PAÍS, DICHO INGRESO NO ESTÁ GRAVADO CON EL IMPUESTO A LA RENTA. 2. SI EL ASOCIADO ES UNA PERSONA NATURAL O UN ENTE DISTINTO A UNA PERSONA JURÍDICA DOMICILIADA EN EL PAÍS, DICHO INGRESO ESTÁ GRAVADO CON EL IMPUESTO A LA RENTA DE SEGUNDA CATEGORÍA”.

I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2021-05 (14-06-2021)

- Correo de fecha 11 de junio de 2021 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Vocal Guarníz Cabell (vacaciones a la fecha de votación), Vocal Flores Talavera (descanso médico a la fecha de votación).
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 9

II. PLANTEAMIENTO

El numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263¹, establece lo siguiente:

“No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154.

Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33 del presente código o el artículo 151 de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano”.

¹ Publicado el 10 de diciembre de 2016.

Por otro lado, mediante el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021, de observancia obligatoria², se ha establecido 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”*.

En el presente caso, corresponde determinar si resulta aplicable el numeral 1 del artículo 170 del citado código con relación a lo establecido en el anotado criterio de observancia obligatoria, establecido mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021 que recoge lo señalado en el Acta de Sala Plena N° 2021-03.

Amerita llevar el tema a Sala Plena conforme a lo dispuesto por el citado artículo 170, que dispone la emisión de una resolución del Tribunal Fiscal al amparo del artículo 154 del anotado código.

III. ANTECEDENTES

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

IV. PROPUESTA A VOTAR

4.1 PROPUESTA ÚNICA

DESCRIPCIÓN

Es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: *“La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría”*.

FUNDAMENTO

Con relación al contrato de asociación en participación, hasta el año 1998 la Ley del Impuesto a la Renta 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 contrato³.

² Publicada en el diario oficial “El Peruano” el 02 de abril de 2021.

³ El artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por el 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,

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999⁴, mediante la que se incorporó el inciso k) al artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta 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.

Por su parte, la Sétima Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF precisó que lo establecido en la Ley N° 27034, era aplicable en el ejercicio gravable de 1999, incluso para aquellos contratos de colaboración empresarial y asociaciones en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma y que 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. Asimismo, se previó que 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, se estableció que sería aplicable a dichas partes lo dispuesto en el párrafo anterior.

Adicionalmente, en dicho decreto supremo, se dispuso que la SUNAT dictaría las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la citada disposición. Es así que el 21 de marzo de 2000 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT. Al respecto, entre otras disposiciones, dicha resolución estableció, con relación al tratamiento de la participación del asociado, que: *“El Asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda”* (artículo 6), norma que era aplicable para el ejercicio 1999 a determinados contratos de asociación en participación⁵, en concordancia con lo previsto en el citado decreto supremo, que reguló lo concerniente al citado ejercicio.

Cabe indicar que con posterioridad no se emitieron normas que regulasen el tratamiento a seguir para efecto del Impuesto a la Renta en los casos de asociaciones en participación, siendo que a nivel doctrinario⁶ y jurisprudencial⁷ se manifestaron distintas posiciones sobre el particular.

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”

⁴ Conforme con lo precisado por la Ley N° 27063.

⁵ Estos son, conforme con la Sétima Disposición Final y Transitoria del citado Decreto Supremo N° 194-99-EF, 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.

⁶ Así, a nivel doctrinario, por ejemplo, Navarro Palacios explica: *“Cabe resaltar que, la inexistencia de normas específicas en materia de Impuesto a la Renta que regulasen el procedimiento de liquidación y determinación del Impuesto a la Renta para este tipo de contratos, dio lugar a que por el ejercicio 1999, la doctrina y la práctica procuren sus propias soluciones”*. Agrega que la posición que considera adecuada es aquella por la cual el asociante es el único que determina y paga el Impuesto a la Renta y el asociado percibe renta desgravada y analiza las consecuencias de ello. En este sentido, véase: NAVARRO PALACIOS, Indira *“Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio”* en: *Revista Peruana de Derecho de la Empresa*, N° 54, 2002, Lima En una posición distinta a la citada autora, puede verse a ARAOZ VILLENA y RAMÍREZ-GASTÓN SEMINARIO, quienes afirman que *“de acuerdo con el artículo 14° de la Ley del IR, las asociaciones en participación no son consideradas contribuyentes del impuesto. En ese sentido, cada una de las partes contratantes de un contrato de asociación en participación es contribuyente del IR en forma independiente”* y agregan que *“para determinar su IR, el asociante debe deducir de su base imponible la participación del asociado en las utilidades del negocio”*. En este sentido 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*

Considerando que en el marco normativo actual sobre el Impuesto a la Renta ya no se hace mención a la asociación en participación y que existían distintas interpretaciones con relación a la participación del asociado, se sometieron a consideración del Pleno de vocales del Tribunal Fiscal las siguientes posiciones:

- Conforme con la primera, la participación del asociado constituye un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría. Al respecto, cabe indicar que esta propuesta se sustentaba en el marco general de la Ley del Impuesto a la Renta y en posiciones doctrinarias, sosteniéndose que ambos sujetos están gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría según la teoría del “flujo de riqueza”, considerándose además la naturaleza mercantil del contrato.
- Según la segunda, la participación del asociado no está gravada con el Impuesto a la Renta. En este caso, se indicaba que los cambios normativos operados 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 al asociado⁸.
- 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 categoría⁹, sustentándose, entre otros, en el inciso a) del artículo 1 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y en los artículos 24, 24-A, 24-B y 73-A de la citada ley¹⁰.

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.

⁷ Por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03584-4-2009, en la que se analizó un caso relacionado con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se indicó que el asociado declara la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y que el asociante la deduce como gasto o costo, según corresponda, mientras que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00637-2-2017, referida a un caso relacionado con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se indicó que el asociante es 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 del negocio o empresa, siendo que el asociado no debe gravar nuevamente la participación que recibiere con el Impuesto a la Renta.

⁸ Agregándose que en la Exposición de Motivos de la citada ley se indicó 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).

⁹ En los fundamentos de esta propuesta se señaló que *“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”* (énfasis agregado). Asimismo, se indicó que lo prescrito por la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT *“constituyó un régimen transitorio aplicable solamente al ejercicio gravable 1999 y a determinados contratos de asociación en participación, estos son, los existentes al 1 de enero de 1999 que hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes y atribuido a estas, durante dicho año, las rentas correspondientes a la asociación en participación, por lo que no puede aplicarse a casos distintos al normado en ella”* (énfasis agregado).

¹⁰ Debe tenerse en cuenta que el inciso i) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta, mediante el que se incluyó a 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) entre las rentas de segunda categoría, y los artículos 24-A, 24-B y 73-A, que forman parte del sustento de dicha propuesta, fueron incorporados a la Ley del Impuesto a la Renta por la Ley N° 27804, publicada el 02 de agosto de 2002, vigente desde el 1 de enero de 2003.

Lo anteriormente expuesto revela que el régimen tributario aplicable ha sido susceptible de distintas interpretaciones, siendo que mediante el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03, de 3 de marzo de 2021, se adoptó una interpretación distinta a las que previamente habían sido recogidas en resoluciones del Tribunal Fiscal¹¹, evidenciándose así que con anterioridad existía una duda razonable en la interpretación sobre el tratamiento tributario aplicable a los participantes de una asociación en participación, lo que ha sido aclarado mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021, de observancia obligatoria, que recogió el anotado Acuerdo de Sala Plena.

Cabe señalar que esta interpretación, acogida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021, podría implicar consecuencias para los participantes de un contrato de asociación en participación que hayan empleado un tratamiento tributario distinto, tales como las relacionadas con la omisión de retenciones, deducción de gastos y la comisión de infracciones tributarias.

Ahora bien, el artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263¹², establece lo siguiente:

“No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154.

Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33 del presente código o el artículo 151 de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano”.

Como se ha indicado anteriormente, el régimen tributario aplicable ha sido susceptible de distintas interpretaciones y la interpretación recogida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021 evidencia que con anterioridad existía una duda razonable en la interpretación de las normas aplicables¹³, lo que ha sido aclarado mediante dicha resolución. Ello, a su vez, puede conllevar a que se originen intereses moratorios y sanciones de cargo de las partes de un contrato de asociación en participación, por lo que se justifica la aplicación del citado artículo 170 del Código Tributario.

¹¹ Tales como las contenidas en las Resoluciones N° 03584-4-2009 y 00637-2-2017.

¹² Publicado el 10 de diciembre de 2016.

¹³ De acuerdo con el criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 21908-4-2011, 06098-4-2018, 11932-1-2019, entre otras, el supuesto que ampara la inaplicación de intereses y sanciones bajo los alcances del numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario está referido a la existencia de una ambigüedad, imprecisión u oscuridad en el texto de una norma, que motiva una duda razonable en su sentido y alcances y que requiere ser aclarada a través de una ley o norma de rango similar, decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

Para tal efecto, corresponde cumplir con el requisito exigido por el citado numeral 1), en el sentido que se emita una resolución que constituya precedente de observancia obligatoria conforme con el artículo 154 del Código Tributario, en la que se señale expresamente que es de aplicación el numeral 1 del artículo 170 del citado código.

Como lo dispone el referido artículo 170, los intereses que no procede aplicar son aquellos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial "El Peruano"¹⁴. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el referido diario oficial.

Por consiguiente, se concluye que es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: *"La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría"*.

V. PROPUESTA A VOTAR

Es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: *"La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría"*.

¹⁴ Lo que ocurrió con la publicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2398-11-2021 en el diario oficial El Peruano, el 2 de abril de 2021.

ANEXO I
ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF

Artículo 170.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES, DEL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR Y DE SANCIONES¹⁵

“No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154.

Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33 del presente código o el artículo 151 de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano”.

¹⁵ Modificado por Decreto Legislativo N° 1263.

ANEXO II
ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 03584-4-2009 (17-04-2009)

“VISTA la apelación interpuesta (...) contra la Resolución de Intendencia (...) que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación (...), emitidas por Impuesto General a las Ventas de abril a diciembre de 2003, Impuesto a la Renta de 2003 y por las infracciones previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 178°, en el numeral 4 del artículo 176° y en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario (...)

Al respecto, 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.

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. (...)

De otro lado este Tribunal en la Resolución N° 00732-5-2002, ha establecido que corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas y todos los gastos incurridos, de acuerdo con lo establecido por el precitado literal k) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, dispone que el asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda.

Ahora bien, según el artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Por su parte, el primer párrafo del inciso a) del artículo 57° de la mencionada ley, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, lo que será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

De las normas glosadas se concluye que, para que un gasto sea deducible de la renta neta gravable en un ejercicio determinado, no solo tiene que ser necesario para producirla y mantener la fuente productora, sino que además debe devengarse en dicho ejercicio, lo que implica conforme a lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 03557-2-2004, que deben haberse producido los hechos generadores del gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, es decir producido los hechos en función de los cuales los terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina, independientemente sí se efectuó dicho pago.

En tal sentido, en el caso de autos para que la participación en el negocio ascendente a (...), que la recurrente –en su calidad de asociante- habría pagado a (...)-en su calidad de asociado-, sea deducible en el ejercicio 2003, se debe verificar si dicho gasto se devengó en el

referido ejercicio, es decir si se produjeron los hechos generadores del derecho al cobro de tal importe”.

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 sétima 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° 02398-11-2021 (11 de marzo de 2021)¹⁶.

“(…)

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

¹⁶ Publicada en el diario oficial El Peruano, como jurisprudencia de observancia obligatoria, el 2 de abril de 2021.

régimen de atribución de rentas, por lo que los resultados del contrato se atribúan 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 contratantes¹⁷. 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 atribúan resultados y pagaban el impuesto 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

¹⁷ 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.

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”¹⁸.

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”.

¹⁸ 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.