

Tratamiento tributario con relación al Impuesto a la Renta del Contrato de Asociación en Participación ¿Cuál es la posición correcta?



ADOLFO SANABRIA MERCADO

Abogado por la Universidad de Lima
Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario
Miembro de la Asociación Fiscal Internacional – Grupo Peruano

SUMARIO:

- I. Aspectos tributarios con relación al Impuesto a la Renta de los Contratos de Asociación en Participación:
 1. Antecedentes legislativos;
 2. Tratamiento desde el ejercicio 1999:
 - 2.1. Tratamiento tributario del resultado positivo del negocio común como gasto deducible para el asociante y renta de tercera categoría para el asociado;
 - 2.2. Tratamiento tributario en el cual el asociante determina y paga el Impuesto a la Renta de tercera categoría del negocio común y, posteriormente, entrega una renta desgravada al asociado.
 3. Nuestra posición en cuanto al tratamiento tributario en respecto al Impuesto a la Renta a los contratos de Asociación en Participación desde el ejercicio 1999:
 - 3.1. Aplicación estricta de lo establecido en el Ley 27034 a partir del ejercicio 1999;
 - 3.2. No existencia de carácter transitorio del artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT;
 - 3.3. Naturaleza de costo o gasto deducible;
 - 3.4. Existencia de un régimen similar al de atribución, más no el régimen de atribución de rentas señalado en el antiguo artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta;
 - 3.5. No existe otra regulación expresa;
 - 3.6. Posición reiterada de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal;
 - 3.7. La no aplicación de este tratamiento causaría diversas distorsiones económicas y jurídicas;
 - 3.8. Otras consideraciones tributarias que se derivan de la ejecución de los Contratos de la Asociación en Participación en el marco legal vigente.



El presente artículo tiene por finalidad analizar el tratamiento tributario respecto al Impuesto a la Renta, aplicable en Perú al contrato de Asociación en Participación. Para ello analizaremos las distintas posiciones desarrolladas por la doctrina nacional con relación al tratamiento tributario de este tipo de negocio mercantil, muy recurrente en distintos sectores económicos de nuestro país.

I. ASPECTOS TRIBUTARIOS CON RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA DE LOS CONTRATOS DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

1. Antecedentes legislativos

Hasta antes del 1 de enero de 1999, la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada mediante Decreto Legislativo 774 y modificatorias hasta dicha fecha, señalaba que en el caso de los Contratos de Asociación las rentas debían ser atribuidas a las personas naturales o jurídicas que integrasen o fueran parte del contrato. En efecto, el artículo 14 de dicha Ley señalaba lo siguiente:

“Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. (...) Para los efectos de esta Ley, se consideran personas jurídicas, a las siguientes:

(...)

- 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.**

(...)

En 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 sean parte contratante” (el énfasis y los subrayados son nuestros).

Por su parte, el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta establecía expresamente 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 a la de sus socios o partes contratantes.” (el resaltado es nuestro).

En ese sentido, para efectos del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría derivadas del negocio se debían atribuir al asociado en la proporción de su participación en el negocio –“régimen de atribución de rentas”– en el ejercicio en que se devengasen. De esta forma, los resultados del negocio se atribuían a sus partes integrantes, incorporándolos cada una a sus propios resultados.

Por otro lado, de acuerdo a lo que establecía el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente hasta antes del año 1999, las Asociaciones en Participación debían llevar contabilidad independiente a las de sus partes.

Posteriormente, el 30 de diciembre de 1998, se promulgó la Ley 27034, a través de la cual se modificó el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, eliminándose esta vez toda referencia a la Asociación en Participación; por ende, de esta forma se eliminó el régimen de atribución de rentas y la obligación de llevar contabilidad independiente para la Asociación en Participación. Como consecuencia de ello, se originó un vacío normativo que generó cierta incertidumbre a los operadores del Derecho en cuanto al tratamiento tributario adecuado para este tipo de negocios.

En ese contexto, y a manera de aclaración, la Séptima Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo No. 194-1999/EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1999, estableció:

“Precisase que lo establecido en la Ley 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." (el resaltado es nuestro).

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 del ejercicio 1999. Para ello, 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 (...)" (el énfasis y los subrayados son nuestros).

De acuerdo a lo anterior, quedó claro que las modificaciones establecidas por la Ley 27034, es decir el hecho de haber excluido a los contratos de Asociación en Participación del texto de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicaba desde el ejercicio gravable 1999 e incluso para los contratos de Asociación en Participación que existían a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma.

2. Tratamiento desde el ejercicio 1999

Como consecuencia del cambio legislativo y la inexistencia de un tratamiento tributario en una norma con rango de Ley que regule expresamente los contratos de Asociación en Participación, en la doctrina peruana surgieron dos posiciones en cuanto al tratamiento del procedimiento de liquidación y determinación

del Impuesto a la Renta de tercera categoría para este tipo de contratos, los mismos que pasamos a reseñar:

2.1. Tratamiento tributario del resultado positivo del negocio común como gasto deducible para el asociante y renta de tercera categoría para el asociado

Una primera posición que sostuvo la doctrina fue aquella que establecía que el asociante debía registrar en su contabilidad todas las operaciones del negocio (ingresos, gastos y costos) debiendo luego entregar la participación correspondiente al asociado, quien consideraría esta entrega de participación como renta de tercera categoría. Esa entrega sería deducible para el asociante como un gasto para efectos del Impuesto a la Renta empresarial, por lo que de esta forma, ambas partes tributarían por la parte proporcional de la renta obtenida por el negocio común.

Esta posición encontró sustento normativo en la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, y de manera específica en el artículo 6 de dicha norma que estableció expresamente lo siguiente:

"Artículo 6.- TRATAMIENTO DE LA PARTICIPACIÓN

El Asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda." (el énfasis y los subrayados son nuestros).

Cabe mencionar que el contexto en el que se dictó esta norma, fue que en dicho momento resultaba necesario regularizar la situación de los Contratos de Asociación en Participación que durante el ejercicio 1999 habían llevado contabilidad independiente, estaban inscritos en el RUC, y atribuido sus rentas a las partes contratantes (régimen antiguo¹).

1. Algo que efectivamente se hizo en los otros artículos de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT.

En ese sentido, quienes están de acuerdo con esta posición sostienen que esta norma, que también fue expedida para regular una situación transitoria, establece el tratamiento tributario vigente a los contratos de Asociación en Participación; en armonía con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (principio de causalidad).

Entre quienes comparten esta posición está también el propio Tribunal Fiscal, el cual ha emitido reiterados pronunciamientos, entre las cuales se encuentra la RTF No. 732-5-2002, señalando que la participación entregada al asociado podía ser deducida como gasto o costo por el asociante, debiendo el asociado declarar la participación como renta de tercera categoría, conforme lo establecía el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT.

2.2. Tratamiento tributario en el cual el asociante determina y paga el Impuesto a la Renta de tercera categoría del negocio común y, posteriormente, entrega una renta desgravada al asociado

Por su parte, una segunda posición en la doctrina² respecto al tratamiento tributario de la Asociación en Participación es aquella en la que el asociante es el único contribuyente para efectos fiscales, por lo que debe registrar contablemente todas las operaciones vinculadas al negocio (ingresos, gastos y costos), así como liquidar y pagar el Impuesto a la Renta de tercera categoría. Solo luego de esta liquidación el asociante entregará su porcentaje en los resultados del negocio al asociado quien recibiría, para efectos fiscales, una "renta desgravada"³.

Este tratamiento tiene su fundamento en el hecho que fue excluida toda referencia del Con-

trato de Asociación en Participación del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta con el único objeto que se elimine el anterior régimen de atribución de rentas, y que se realice, a partir del ejercicio 1999 un tratamiento tributario distinto por el que el único contribuyente del Impuesto a la Renta sea el asociante.

En efecto, esta corriente ha considerado que la liquidación del Impuesto a la Renta empresarial debe realizarse en cabeza del asociante, siendo éste el obligado al pago del impuesto en su integridad, y debiendo repartir al asociado una participación después del mencionado impuesto.

De acuerdo a esta posición, las modificaciones dispuestas en los artículos 3 y 11 de la Ley 27034, tenían como principal finalidad excluir a las Asociaciones en Participación: i) de las entidades comprendidas en el último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta; y, ii) de la relación de los contratos obligados a llevar contabilidad independiente establecida en el artículo 65 de Ley del Impuesto a la Renta.

En esa línea de pensamiento, al haberse derogado la referencia expresa de Asociaciones en Participación de las citadas normas, se dejó sin efecto el régimen de "trasparencia fiscal" (es decir, de atribución de rentas) que respecto de ellas establecía la anterior regulación del Impuesto a la Renta, y en consecuencia lógica, correspondiendo únicamente al asociante la determinación y el pago de dicho impuesto.

Por todo ello, concluyen que la Asociación en Participación no es un sujeto del Impuesto a la Renta, por lo que a quien le corresponde tributar el referido impuesto es al asociante, como realizador del negocio. En consecuencia, el asociante debía ser el contribuyente del citado impuesto, y al final del ejercicio éste debía determinar y

2. Que ha sido desarrollada por la Dra. Lourdes Castillo Botetano en su artículo "Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las Asociaciones en Participación", publicado en la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No. 52, Abril de 2012. Pág. 51 a 71. Y que también hemos podido constatar que ha sido tomada preliminarmente por algunos auditores de la Intendencia Regional de Lima de la SUNAT (cuando se ha fiscalizado a un asociante).

3. Es decir, luego del Impuesto a la Renta empresarial.

cancelar el íntegro del impuesto, y de resultar una utilidad, trasladar al asociado su participación en dicho resultado positivo.

Con relación a la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT señalan que dicha Resolución reguló las normas sobre la declaración jurada de los contratos de colaboración empresarial y el procedimiento para que las Asociaciones en Participación soliciten su baja en el RUC; sin embargo, no se pronuncian de manera expresa respecto al régimen establecido en el artículo 6, sino que concluyen, de manera general, que toda la Resolución fue una norma transitoria circunscrita únicamente al ejercicio 1999, ergo, no aplicable en ejercicios posteriores.

3. Nuestra posición en cuanto al tratamiento tributario en respecto al Impuesto a la Renta a los contratos de Asociación en Participación desde el ejercicio 1999

En cuanto a las dos posiciones establecidas en la doctrina, debemos indicar que, a nuestro criterio, el tratamiento tributario que se encontraría vigente desde el año 1999 para las Asociaciones en Participación sería el indicado en el numeral 2.1 del presente artículo. Es decir que el tratamiento tributario –respecto al Impuesto a la Renta– correcto coincidiría con aquel previsto en el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, por lo que el resultado sobre el que se participa se calculará antes de impuestos, pudiendo el asociante deducir la entrega de la participación al asociado como un gasto o costo, mientras que el asociado declararía la participación como renta de tercera categoría.

A continuación, explicaremos los fundamentos de nuestra posición:

3.1. Aplicación estricta de lo establecido en el Ley 27034 a partir del ejercicio 1999

La Séptima Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo No. 194-1999/EF precisó que lo establecido en la Ley 27034, mediante la cual

se eliminó toda referencia de los contratos de Asociación en Participación de los artículos 14 y 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, era aplicable desde el ejercicio 1999, incluso para aquellos contratos de Asociación en Participación existentes a la fecha de la entrada en vigencia de dicha Ley.

En ese sentido, la propia norma reconoce que el cambio de régimen se realizó desde el ejercicio gravable 1999, por lo que cualquier regulación o interpretación sobre el particular debía ser entendida como aplicable desde el año 1999 en adelante.

Nótese que la norma no estableció un régimen transitorio tributario especial en cuanto al tratamiento de la participación en el año 1999, ni estableció la aplicación ultractiva del artículo 14 ni 65 de la Ley del Impuesto a la Renta sustituidos por la Ley 27034 al ejercicio 1999. Por el contrario, señaló que de manera indubitable las modificaciones de dichos artículos entraban en vigencia desde el ejercicio fiscal 1999, por lo que se concluye que cualquier regulación o interpretación realizada respecto al tratamiento de la participación debía ser entendida como una interpretación de la regulación que correspondía desde el ejercicio 1999 en adelante.

Así, la Administración Tributaria interpretó oficialmente mediante el artículo 6 la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT que la participación entregada al asociado debía ser considerada como un costo o gasto por al asociante.

3.2. No existencia de carácter transitorio del artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT

Quienes apoyan la posición establecida en el numeral 2.2 del presente artículo, señalan que la toda la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT debe ser entendida como una norma de carácter transitorio, por lo que su regulación solo estaría circunscrita al año 1999.

Al respecto, debemos indicar que de la revisión de la técnica legislativa utilizada en la

Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, se concluye que si bien los artículos del 1 al 5 pueden ser entendidos como normas de carácter transitorio, el artículo 6 no establece una regulación circunscrita a un periodo de tiempo específico.

En efecto, de la redacción de los artículos 1 al 5 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT no queda la menor duda que la instrucción establecida era aplicable (fácticamente) al ejercicio 1999, y así se indica expresamente; mientras que en el caso del artículo 6, la mencionada norma establece de manera general el tratamiento de la Asociación en Participación, sin establecerse un límite temporal.

En ese sentido, válidamente se puede sostener jurídicamente que dicho tratamiento era también aplicable a ejercicios posteriores al año 1999. Y con mayor razón aun cuando sobre el particular no se ha promulgado una norma de igual o superior jerarquía que contradiga lo anterior.

En efecto, la regulación indicada por la SUNAT en la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT debe ser entendida como una interpretación de la Administración Tributaria sobre cómo proceder en los casos de Contratos de Asociación en Participación, por lo que ésta podrá ser aplicada a ejercicios siguientes al 1999, con mayor razón cuando: i) no existe una prohibición al respecto, ii) no existe una norma que expresamente señale un tratamiento distinto, iii) no existe otra interpretación sobre el particular emitida oficialmente por la Administración Tributaria, y iv) la jurisprudencia del Tribunal Fiscal admite la misma interpretación, como lo explicaremos más adelante.

3.3. Naturaleza de costo o gasto deducible

Al indicarse, en la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, que el asociante debe deducir de su base imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría la participación del asociado en las utilidades del negocio común, queda claro que la misma Administración Tributaria reconoció su naturaleza de un costo o gasto,

ambos deducibles para efectos de la determinación de la renta bruta y neta respectivamente.

En caso la participación sea considerada como gasto, de conformidad con lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, su deducibilidad se encontrará condicionada al cumplimiento del principio de causalidad; es decir que esté destinada a la generación de renta gravada o al mantenimiento de su fuente productora.

Adicionalmente, la jurisprudencia reconoce también la necesidad del cumplimiento de la emisión del comprobante de pago como sustento de la deducción el gasto en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 732-5-2002 y en la Resolución No. 07527-3-2010.

3.4. Existencia de un régimen similar al de atribución, más no el régimen de atribución de rentas señalado en el antiguo artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta

Asimismo, como ya lo hemos adelantado, no se puede aseverar que actualmente es de aplicación el régimen de atribución de rentas establecido en el antiguo artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, de la regulación señalada en la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, se puede concluir que en la práctica aplica un régimen similar al de atribución de rentas, en el que el asociante entrega al asociado su participación en el negocio, considerándolo como un costo o gasto, mientras que el asociado la considerará como una renta de tercera categoría.

3.5. No existe otra regulación expresa

Desde que en el año 1998 se eliminó toda referencia de la Asociación en Participación como sujeto del impuesto y como sujeto del régimen de atribuciones, la Administración Tributaria no ha emitido pronunciamiento oficial alguno que instruya al contribuyente sobre cuál debería el tratamiento fiscal que se le debería dar a los

Contratos de Asociación en Participación, salvo por lo dispuesto en el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, el cual, desde nuestro punto de vista, establece el tratamiento tributario permanente que debía aplicarse desde el ejercicio 1999 en adelante.

Teniendo en cuenta lo anterior, mal se haría en pretender afirmar que el tratamiento tributario aplicable a los Contratos de Asociación debería ser distinto que el establecido en la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT.

3.6 Posición reiterada de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Adicionalmente al hecho que la Administración Tributaria estableció mediante el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT el tratamiento que se debía aplicar a los Contratos de Asociación en Participación a partir del año 1999, el Tribunal Fiscal, máxima instancia administrativa en materia de tributos, ha reconocido reiteradamente la aplicación de lo regulado en el artículo 6 de la mencionada resolución incluso en ejercicios posteriores a 1999. Ello indicaría que lo alegado por la doctrina que defiende la posición 2.2 de este artículo no sería correcto, y que en consecuencia el tratamiento tributario acorde sería que el asociante considere a la participación del asociado como un costo o gasto, y que el asociado reconozca una renta gravable de tercera categoría.

En efecto, la actual jurisprudencia del Tribunal Fiscal avala la vigencia del artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT a los contratos de Asociación en Participación vigentes en años posteriores al 2000 (ejercicios en que, bajo la tesis desarrollada en el numeral 2.2, esa norma ya no sería aplicable).

Al respecto, la RTF No. 03584-4-2009 que resolvió una acotación vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y en la que se discutía como tema de fondo si corresponde al asociante deducir como gasto para la determinación de su renta neta de tercera categoría el monto correspondiente a la utilidad pagada al asociado (es decir, el mismo

tema que ahora nos concierne), consideró que si resultaba aplicable el artículo 6 de la Resolución No. 042-2000/SUNAT:

"Al respecto, el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, dispone que el asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del impuesto a la Renta y el asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda." (el énfasis y los subrayados son nuestros).

Asimismo, en otra parte de la RTF el Tribunal señala:

"En tal sentido, en el caso de autos para que la participación en el negocio ascendente a S/. 355,487 que la recurrente –en su calidad de asociante– habría pagado a Bere Contratistas Generales S.A. –en su calidad de asociado–, sea deducible en el ejercicio 2003, se debe verificar si dicho gasto se devengó en el referido ejercicio, es decir, si se produjeron los hechos generadores del derecho al cobro de tal importe" (el resaltado y subrayado es nuestro).

Como se puede observar, el Tribunal sí aplicó lo dispuesto en el artículo 6 de la Resolución No. 042-2000/SUNAT a un contrato de Asociación en Participación vigente en el ejercicio 2003, solo que pidió que se acreditara el devengo del gasto (para ratificarlo):

"Sin embargo, la recurrente no acreditó la forma en que calculó la participación que habría abonado al asociado ni el detalle de ventas efectuadas, por lo que al no haberse acreditado que el importe del gasto reparado se devengó en el ejercicio 2003, corresponde confirmar la apelada en este extremo".

El hecho de que el Tribunal confirmó el reparo en el caso concreto es completamente coyuntural, lo importante de esta resolución es que nos ayuda a comprender claramente que para el Tribunal Fiscal es completamente válido que el asociante deduzca como gasto o costo la participación (utilidad) pagada al asociado; es decir, la regla vigente prevista en el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT.

Conforme a esta jurisprudencia, queda claro que el Tribunal Fiscal reconoce la aplicación de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT a ejercicios posteriores al año 1999, sustentando la legalidad de esta interpretación mediante la aplicación de lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Otro ejemplo, es la RTF No. 07527-3-2010, que analiza el caso de una fiscalización realizada en el ejercicio 2002 a la recurrente; en ella, la SUNAT determinó un reparo por S/. 339,338.70, correspondiente a la atribución de utilidades efectuada por la recurrente proveniente de contratos de Asociación en Participación celebrado con TRAMUSA S.A. (el asociado), al considerar que dicho importe no calificaba como gasto deducible, toda vez que no se emitió el comprobante de pago correspondiente de conformidad con lo dispuesto en el inciso j del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, la controversia se centró en analizar si el gasto, admitido como tal por la misma SUNAT, era deducible para la determinación de la renta neta del asociante, a pesar de no haberse emitido el comprobante de pago correspondiente. Nótese que en este caso, tampoco se encuentra en discusión la naturaleza de la participación en las utilidades como un gasto deducible, sino el cumplimiento de un requisito formal como la emisión del comprobante de pago.

Específicamente, el Tribunal Fiscal indicó lo siguiente:

"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 con-

cordante con lo establecido por este tribunal en la Resolución No. 03199-3-2005.

Que, asimismo, este tribunal en la Resolución No. 00732-2-2002 ha establecido que corresponden 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 inciso k del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, deduciendo como gasto las participaciones que entrega a sus asociados.

Que en el caso de autos, la Administración no discute la naturaleza económica del contrato de Asociación en Participación celebrado con las citadas empresas, ni el carácter de deducible como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta de la participación en el resultado del negocio (atribución de utilidad), siendo que en el presente reparo solo corresponde analizar si el gasto deducido se encuentra debidamente sustentado.

(...) que este tribunal en la Resolución No. 00732-5-2002, ha establecido que la participación solo puede ser deducida como gasto siempre que se hubiera emitido el comprobante de pago por concepto de la participación, conforme el inciso j del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Que en ese sentido, atendiendo a las normas citadas y a lo establecido por este Tribunal, la participación en las utilidades por la recurrente a la empresa TRAMUSA S.A. por el importe S/. 339,338.70 no resulta deducible⁴, por lo que corresponden mantener el reparo" (el pie de página, el énfasis y los subrayados son nuestros).

Como se podrá apreciar, de acuerdo a la jurisprudencia antes mencionada, queda claro que la naturaleza de gasto deducible de la participación del asociado no se encuentra en discusión. Así siendo este un gasto deducible para efectos

4. El hecho de desconocer el gasto por no contar con el comprobante de pago es verdaderamente cuestionable en este caso, pero ese tema no es objeto del presente artículo.

de lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el asociante deberá cuidar que se cumpla con un requisito formal como la emisión del comprobante de pago.

3.7. La no aplicación de este tratamiento causaría diversas distorsiones económicas y jurídicas

Si se aplicara la posición del numeral 2.2 del presente artículo se podría generar distorsiones que no serían deseables, inclusive por el propio fisco, nos explicamos a través del siguiente ejemplo práctico:

Podría darse el caso que el asociante tenga utilidad en el negocio común pero que en su negocio propio tenga una pérdida mayor a la utilidad total del negocio común; así, bajo la posición desarrollada en el numeral 2.2 del presente artículo, ninguno de los dos (asociante y asociado) tributaría sobre la utilidad del negocio común, pese a que, por ejemplo, el asociado solo tenga ese negocio como única actividad del ejercicio y no arrastre pérdidas tributarias de ejercicios anteriores (ergo, renta neta imponible), porque la pérdida del negocio propio del asociante se compensaría totalmente con la utilidad del negocio común (no habría otra forma de hacerlo según las actuales reglas de determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría), pese a que, desde un punto de vista económico y contractual, el asociado tendría que recibir su ganancia (porque el negocio común –llevado en un centro de costos específico del asociante– arrojó una utilidad real y plenamente exigible contractualmente).

Es claro que esta tesis resulta muy peligrosa para la propia Administración Tributaria, y, justamente para evitar este tipo de situaciones, es que existe la disposición contenida en el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, que reviste de coherencia y razonabilidad al tratamiento aplicable a los contratos de Asociación en Participación al respetar la capacidad contributiva de las partes del negocio. En efecto, con esa regla se respeta la naturaleza jurídica del contrato mismo, y que en resumen, consiste en que el asociante es el

que se muestra como gestor del negocio común y el asociado participa como socio capitalista; pero los resultados del negocio común deben respetar la capacidad contributiva de cada una de las partes.

Ahora bien, en el mismo ejemplo mencionado, pero bajo la tesis de que el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT sí está vigente (posición desarrollada en el numeral 2.1 de este artículo), llegaríamos a un escenario de "justicia tributaria" en la atribución de capacidad contributiva a cada una de las partes del negocio; en efecto, al considerar como gasto deducible la atribución de utilidad del negocio común por parte del asociante se permite otorgarle coherencia a la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, ya que no se mezcla el negocio propio del asociante con el contrato mismo (negocio común); en efecto, en un escenario como el ejemplo desarrollado anteriormente, lo único que hará el asociante sería compensar su parte en la utilidad del negocio común con su propia pérdida tributaria; y por otro lado, el asociado pagaría su Impuesto a la Renta sobre la renta de tercera categoría atribuida por el negocio común exitoso (ya que sí hubo utilidad gravable que debe tributar con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, respetándose por tanto la capacidad contributiva de esta persona).

Otro detalle a considerar, si tomamos en cuenta la posición 2.2, sería el siguiente: ¿Cuál sería el tratamiento tributario de la atribución de utilidad del negocio común al asociado luego de que el asociante pagó el total del Impuesto a la Renta empresarial del negocio común? Bajo la tesis de la posición 2.2, tendríamos que llegar necesariamente a la conclusión de que esa ganancia sería inafecta al Impuesto a la Renta para el asociado. Efectivamente, para fines tributarios, se considera como un dividendo u otra forma de distribución de utilidades afectas al Impuesto a la Renta solo aquellos supuestos taxativamente regulados en el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese orden de ideas, si analizamos cada uno de los supuesto expresamente regulados en

el mencionado artículo 24-A, podremos apreciar que la utilidad del negocio pagada por el asociante al asociado (utilidad del negocio, y renta de tercera categoría) no se encontraría en ninguno de los supuestos descritos en dicha norma y que están gravados con la tasa del 4.1% (tasa de los dividendos). En consecuencia, y en virtud a lo previsto en la Norma VIII del Código Tributario que prescribe que por vía de interpretación o analogía no se puede crear o extender un hecho imponible (bajo la tesis de que esa renta guarda similitudes con un dividendo empresarial), concluiríamos que esa atribución (luego del impuesto empresarial retenido por el asociante) no sería un supuesto gravado como dividendo según lo previsto en el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta; ergo, sería para el asociado una renta inafecta (sea una persona domiciliada⁵ o no domiciliada). Lo que distorsiona más la situación es que los asociados sean entidades no domiciliadas sin personería jurídica propia (fondos de inversión) que no tienen accionistas y reciben una utilidad por un negocio llevado a cabo en el Perú.

En cambio bajo la tesis que respaldamos, y tomando en cuenta la regla prevista en el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2002/SUNAT, el asociante pagaría su Impuesto a la Renta empresarial sobre su parte proporcional de la utilidad del negocio común, y el asociado pagaría su Impuesto a la Renta empresarial sobre su parte proporcional de la utilidad del negocio común (de corresponder). Luego de esa liquidación y pago, los accionistas o titulares de las respectivas empresas (asociante y asociados) pagarían, cuando corresponda, el Impuesto a la Renta sobre los dividendos de una empresa (supuesto expresamente previsto en el inciso a del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta).

Existe un sector de la doctrina⁶ que sostiene que el literal e del artículo 24-A de la Ley del

Impuesto a la Renta podría extenderse a las participaciones conferidas a los asociados en los Contratos de Asociación en Participación, dicho literal dispone como una forma de distribución de utilidades a:

"Las participaciones de utilidades que provengan de partes de fundador, acciones de trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administradores o el derecho a participar directamente en el capital o en los resultados de la entidad emisora."

Sobre el particular, es preciso señalar que consideramos que ese literal no sería de aplicación en el caso de las Asociaciones en Participación porque i) cuando se alude a fundadores, la norma hace referencia a accionistas o participacionistas, situación que no se da en el caso de un asociado; ii) cuando se alude a acciones de trabajo esta no puede referirse a los contratos de Asociación en Participación porque no tienen naturaleza laboral; y iii) cuando se alude a otros títulos de la entidad emisora que confieran a sus tenedores el derecho a participar directamente de los resultados, entenderíamos que la expresión estaría referida a personas jurídicas reguladas por la ley General de Sociedades; y en cualquier caso, debería tomarse en cuenta que una Asociación en Participación no podría ser calificada jurídicamente como una "entidad emisora", ya que el contrato carece de personería jurídica.

En conclusión, la aplicación de la posición 2.2, y en consecuencia, la no utilización de la posición respaldada por el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT, implicaría la generación de serias distorsiones en la determinación de los impuestos en el caso del asociante y perjuicios en la de-

5. Sin perjuicio del hecho que todo dividendo pagado a una persona jurídica domiciliada en el país constituye una renta inafecta para ésta última, por disposición expresa del segundo párrafo del artículo 24-B de la Ley del Impuesto a la Renta.

6. CASTILLO BOTETANO, Lourdes. *Op. Cit.*, p. 69.

ducción de los gastos de asociado (atentando directamente contra su capacidad contributiva). Asimismo, pretender aplicar la posición 2.2 del presente artículo no sería lo correcto desde el punto de vista equidad tributaria, toda vez que su aplicación tendría vacíos legales, como por ejemplo la imposibilidad de considerar la entrega de la participación al asociado como un dividendo gravado con nuestro actual Impuesto a la Renta.

3.8 Otras consideraciones tributarias que se derivan de la ejecución de los Contratos de la Asociación en Participación en el marco legal vigente

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, bajo la aplicación del artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT y; considerando que no existe mayor regulación normativa tributaria sobre este tipo de contratos, consideramos que los siguientes efectos también deberían ser tomados en cuenta para que el legislador tributario evite distorsiones que pudieran afectar a los agentes económicos que utilizan este tipo de vehículo:

1. Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría del negocio común se computarán exclusivamente en cabeza del asociante y, en consecuencia, el asociado no tiene que efectuar pago alguno por este concepto. Cabe indicar, que esta regla puede llevar que el asociante realice pagos a cuenta en exceso, dado que su base de

cómputo (los ingresos netos mensuales) comprende ingresos que sirven para establecer el resultado atribuible al asociado. No se ha previsto en la Ley ni en el Reglamento del Impuesto a la Renta u otra norma tributaria un mecanismo de corrección de ese efecto distorsionador.

2. El asociado tiene que efectuar el pago del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) considerando también los activos del negocio común; es decir, activos que también “pertenecen económicamente” a los asociados. Al respecto, si bien es cierto, según nuestra actual legislación, el ITAN pagado puede ser utilizado como crédito contra los pagos a cuenta o el pago de regularización del ejercicio; y si hay un saldo no aplicado puede incluso ser pedido en devolución, lo cierto es que en este caso, se puede presentar un costo financiero que el asociante también debería analizar (tiempo entre el pago efectivo del ITAN y momento exacto en que lo recuperaría –sea mediante compensación o devolución–).

Pese a ello, consideramos que el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia No. 042-2000/SUNAT regula actualmente la forma más adecuada de la liquidación y pago del Impuesto a la Renta empresarial de un contrato de Asociación en Participación; sin embargo, debemos reconocer que la falta de regulación normativa de esta opción también genera ciertas distorsiones financieras a este tipo de negocios.