



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

de Multa N° [REDACTED] (fojas 623 y 624), esta última por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en consecuencia, corresponde analizar la procedencia del reparo contenido en la citada resolución de determinación y la resolución de multa impugnadas.

Resolución de Determinación N° [REDACTED]

Que según se aprecia del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° [REDACTED] (foja 626), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, debido a que la recurrente no reconoció ingresos provenientes del Contrato de Asociación en Participación que suscribió con la empresa [REDACTED], por el importe de S/ 2 026 606,00.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° [REDACTED] (fojas 539 y 540), la Administración indicó a la recurrente que luego de la revisión efectuada al Libro Mayor y lo registrado en la Cuenta Contable 77701 – Dividendos Percibidos, observó que no había declarado la totalidad de los ingresos recibidos por su participación en calidad de asociada en el Contrato de Asociación en Participación suscrito con [REDACTED] [REDACTED]², por lo que teniendo en cuenta que de acuerdo a lo establecido en el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, entre otras normas, los ingresos provenientes de su participación en el aludido contrato debieron ser reconocidos, le solicitó explicar por escrito indicando la base legal respectiva, porque no había reconocido como ingreso del ejercicio 2008 la totalidad de la participación obtenida del asociante, señalando que para ello, debía adjuntar el contrato antes aludido y sus respectivas adendas, entre otra documentación.

Que en respuesta, la recurrente señaló que teniendo en cuenta la modificación establecida por la Ley N° 27034 respecto a los contratos de asociación en participación y las normas complementarias que se emitieron para una mejor aplicación de tal modificación, como el Decreto Supremo N° 194-99-EF y la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, consideraba que para su caso no existían diferencias de ingresos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, pues la norma que disponía que los ingresos percibidos de un contrato en asociación en participación constituían para los asociados renta de tercera categoría solo resultaba aplicable para el ejercicio 1999, mas no para los contratos asociativos de tal tipo suscritos con posterioridad, como es su caso, por lo que interpretar lo contrario implicaría asumir que los dividendos estarían gravados tanto para el asociante como para el asociado, produciendo de esta manera una doble imposición tributaria, lo cual considera ilegal y atenta contra el principio de reserva de ley y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (fojas 525 a 528).

Que mediante el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [REDACTED] (fojas 530 a 536) la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, así como de la documentación adjunta, y, luego de su evaluación, determinó que los ingresos que le entregó el asociante como parte de su participación en el contrato de asociación en participación constituía renta de tercera categoría y, en tal sentido, debió reconocerla como tal, por lo que al no haberlo hecho observó el importe no reconocido, al amparo del inciso k) del artículo 14 y el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT.

Que se aprecia en autos el Contrato de Asociación en Participación y adendas (fojas 339 a 354), suscrito el 1 de enero de 2000 por la recurrente (como asociada) y [REDACTED] (como asociante), estipulándose en su cláusula tercera que su objeto era suministrar energía eléctrica a las Empresas Concesionarias de Distribución del Departamento de Amazonas y la Provincia de Jaén en el Departamento de Cajamarca, utilizando la infraestructura eléctrica que la asociada aporta a la asociación: [REDACTED] [REDACTED] (según cláusula cuarta y adendas N° 2 y 3).

Que teniendo en cuenta lo antes expuesto, en el presente caso la controversia consiste en establecer si la

² Conforme se detalla en el Anexo N° 02 del aludido requerimiento (foja 538).



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

participación que recibió la recurrente en calidad de asociada como parte de su participación en el Contrato de Asociación en Participación que suscribió con la empresa ██████████ constituye ingreso gravado con el Impuesto a la Renta.

Que con relación a si la participación del asociado en el marco de un contrato de asociación en participación constituye o no ingreso gravado para efectos del Impuesto a la Renta, se han suscitado distintas interpretaciones:

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

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, se ha adoptado la tercera interpretación antes mencionada, de acuerdo con los siguientes fundamentos:

“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 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 aplicables³. 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 asociados⁴.*

³ Al respecto, véanse los artículos 22 a 30 de la LGS.

⁴ 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.



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

- 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 siguiente⁵:

1. Regula relaciones de participación o integración en uno o más negocios o empresas del asociante, en interés común de todas las partes contratantes⁶.
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 servicios⁷, 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

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.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ 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.



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

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 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)⁸, 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 contrato⁹.

⁸ 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".

⁹ 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



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

El 30 de diciembre de 1998 se publicó la Ley N° 27034, vigente desde el 1 de enero de 1999¹⁰, 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.

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 Renta¹¹, 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 primero¹².

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. 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”.

¹⁰ Conforme con lo precisado por la Ley N° 27063.

¹¹ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

¹² 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.



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

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 otros¹³), 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.

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

¹³ Se hace referencia al último párrafo del artículo 14 de la Ley.



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

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.

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 contratantes¹⁴. 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 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.

¹⁴ 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.



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

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.



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

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"¹⁵.

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.

¹⁵ 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.



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

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”.

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2021-03, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por la Ley N° 30264¹⁶.

Que de la revisión de los documentos que obran en autos se tiene que en el marco del Contrato de Asociación en Participación suscrito el 1 de enero de 2000 por la recurrente (como asociada) y [REDACTED] (como asociante), aquélla no incluyó en su declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 la participación proveniente de dicho contrato, porque consideró que dicha participación no estaba gravada con el referido impuesto.

Que atendiendo a lo expuesto en los considerandos previos y dado que se otorga a la recurrente (asociada) el derecho a participar en las utilidades o resultados del negocio objeto del antes mencionado Contrato de Asociación en Participación, lo que aquélla recibe en su calidad de asociada como participación en las utilidades o resultados del negocio emprendido por el asociante en virtud del referido contrato 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 aludida ley; no obstante, considerando que en el caso de autos, la recurrente (asociada) es una persona jurídica, en virtud de lo previsto en el artículo 24-B 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 de aquélla, esto es, constituye una ganancia o beneficio económico que no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, por lo que corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada.

Resolución de Multa N° [REDACTED]

Que la Resolución de Multa N° [REDACTED] fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relacionada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

¹⁶ El referido artículo 154 señala que:

“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”.



Tribunal Fiscal

N° 02398-11-2021

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al período acotado, dispone que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que siendo que la Resolución de Multa N° [REDACTED] está vinculada con la Resolución de Determinación N° [REDACTED], dejada sin efecto en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a esta, en ese sentido, procede igualmente revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la referida resolución de multa.

Que finalmente, cabe indicar que el informe oral se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, según constancia que obra en autos (foja 764).

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Vásquez Rosales, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° [REDACTED] de 5 de setiembre de 2014 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° [REDACTED] y la Resolución de Multa N° [REDACTED].
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividiendo 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".

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)
EC/SM/rsc.

Nota: Documento Firmado Digitalmente