



UNIVERSIDAD NACIONAL

“PEDRO RUIZ GALLO”

ESCUELA DE POSTGRADO



MAESTRÍA EN CIENCIAS – TRIBUTACIÓN Y ASESORIA FISCAL

**LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA DEL IMPUESTO A
LA RENTA A LA GANANCIA OBTENIDA POR EL
ASOCIADO EN LOS CONTRATOS DE ASOCIACIÓN EN
PARTICIPACIÓN**

TESIS

**PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN
CIENCIAS - TRIBUTACIÓN Y ASESORÍA FISCAL**

AUTOR

CPC. RAFAEL CHAFLOQUE GASTULO

ASESORA

M. Sc. YRIS MARISELA DEZA NAVARRETE

LAMBAYEQUE - PERÚ

2018

**LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA DEL IMPUESTO A LA
RENTA A LA GANANCIA OBTENIDA POR EL ASOCIADO EN
LOS CONTRATOS DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN**

PRESENTADO POR:

CPC. RAFAEL CHAFLOQUE GASTULO
AUTOR

M.Sc. YRIS MARISELA DEZA NAVARRETE
ASESORA

APROBADO POR:

Dr. JAIME CACERES MONTALVO
PRESIDENTE

Dr. OSWALDO MENDOZA OTINIANO
SECRETARIO

M.Sc. GIULIANA MILLONES ORREGO
VOCAL

Mayo, 2018

DEDICATORIA

A Dios por darme la vida y guiarme en cada paso que doy día a día.

A mi Padre Manuel, porque siempre estuvo presente brindándome su cariño, aliento y consejos para ser de mí una persona de bien.

A la memoria de mi madre SUSANA, de quien guardo hermosos recuerdos de mi infancia y que desde el cielo me cuida y me guía para que todo me salga bien.

A mis hermanos Nelly, Isabel, Jorge Luis, Manuel y Esmeralda, por estar siempre presentes, quien sin ellos no hubiera sido posible forjarme como profesional y por ellos soy lo que soy

A mi Esposa Doris y a mis hijos Alessandra y Álvaro por ser ellos mi motivación e inspiración para poder superarme.

AGRADECIMIENTO

Le agradezco a Dios por todos mis logros que he conseguido y por haberme acompañado a lo largo de mi carrera profesional

Gracias a mi Padre quien a lo largo de toda mi vida me ha apoyado y motivado mi formación académica, creyó en mí en todo momento y no dudo de mis habilidades,

A mis hermanos (as), que han dado todo el esfuerzo para que yo ahora este culminando esta tesis.

A mi esposa e hijos, por ser parte esencial en mi vida.

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN	vi
ABSTRACT	vii
INTRODUCCIÓN	viii
CAPITULO I: ANÁLISIS DEL OBJETO DE ESTUDIO	11
1.1 Ubicación	11
1.2 Situación Problemática	11
1.3 Formulación del problema	16
1.3.1. Problema general	16
1.3.2. Problemas específicos	16
1.4 Formulación de objetivos	16
1.4.1. Objetivo general	16
1.4.2. Objetivos específicos	16
1.5. Metodología empleada	17
1.6. Población y muestra:	17
1.7. Hipótesis	19
1.7.1. Hipótesis general	19
1.7.2. Hipótesis específicas	19
CAPITULO II: MARCO TEÓRICO	20
2.1 Antecedentes	20
2.1.1 Nivel Internacional	20
2.1.2 Nivel Nacional	21
2.2 Base teórica	23
2.2.1. Contratos asociativos	23
2.2.2. Contrato de asociación en participación	23
2.2.3. Doble imposición de tributos	26
2.2.4. Base normativa	28
CAPÍTULO III: RESULTADOS Y DISCUSIÓN	31
3.1 Análisis e interpretación de los datos	31
3.2 Propuesta teórica	43
CONCLUSIONES	45
RECOMENDACIONES	46
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47
ANEXOS	49

RESUMEN

En el Perú, las diferentes instituciones como son la SUNAT y el Tribunal Fiscal, aplican criterios de interpretación diferentes frente a las normas tributarias que regulan los Contratos de Colaboración Empresarial (CCE), específicamente el Contrato de Asociación en Participación, en relación a las obligaciones tributarias formales y sustanciales del Impuesto a la Renta de tercera categoría, dado que es un contrato utilizado en diferentes sectores de la economía, como la construcción, pesca, casinos y tragamonedas, entre otros; es por ello que esta investigación plantea constituir un análisis e interpretación sistemática y objetiva del alcance de las normas tributarias vinculadas al cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del impuesto a la renta de tercera categoría, obtenida por parte del asociado como conformante de un Contrato de Asociación en Participación a fin de explicar la doble imposición económica de la norma tributaria (Impuesto a la Renta), planteándose el siguiente problema: ¿Existe una doble imposición económica del impuesto a la renta a la ganancia obtenida por el asociado en los contratos de asociación en participación?

El objetivo del presente trabajo es: Determinar en base a la normatividad y jurisprudencia tributaria la doble imposición económica del Impuesto a la Renta que gravan las ganancias obtenidas por el Asociado como conformante de un Contrato de Asociación en Participación.

La presente investigación utiliza un diseño descriptivo - explicativo, a una muestra constituida por 6 personas especialistas en materia tributaria que laboran en la administración tributaria (SUNAT) y como especialistas independientes de diferentes estudios tributarios a nivel nacional, a las cuales se les aplicó guía de entrevistas como instrumentos de recolección de datos utilizando la técnica de entrevistas, teniendo el siguiente resultado:

Que, la totalidad de encuestados coinciden en opinar que las principales controversias tributarias están relacionadas con el tratamiento del impuesto a la renta a la participación en utilidades obtenidas por el asociado como conformante de un contrato de asociación en participación, coinciden además, que las normas tributarias se interpretan con criterios diferentes por personal de la Administración Tributaria y SUNAT.

ABSTRACT

In Peru, the different institutions, such as SUNAT and Tax Court, apply different interpretative criteria to the tax rules that regulate the Business Collaboration Contracts (CCE), specifically the Partnership Agreement in Participation, in relation to the formal and substantial tax obligations of the third category Income Tax, since it is a contract used in different sectors of the economy, such as construction, fishing, casinos and slots, among others; that is why this research proposes to constitute a systematic and objective analysis and interpretation of the scope of the tax rules linked to the fulfillment of the formal and substantial obligations of the Income Tax of the third category, obtained by the associate as a party to a Partnership Agreement in Participation in order to explain the economic double taxation of the tax rule (Income Tax), posing the following problem: Is there a double economic taxation of the Income Tax on the profit obtained by the associate in the Partnership Agreements in Participation?

The objective of this paper is: To determine, based on tax regulations and jurisprudence, the double economic taxation of Income Tax that is levied on the profits obtained by the Associate as a conformer of a Partnership Agreement in Participation.

The present investigation uses a descriptive-explanatory design, applied to a sample constituted by 6 people specialized in tax matters that work in the tax administration (SUNAT) and as independent specialists of different tax studies at nationwide, to which an interview guide was applied as data collection instruments using the interview technique, having the following result:

All respondents agree that the main tax controversies are related to the treatment of the income tax to the participation in profits obtained by the associate as a conformer of a Partnership Agreement in Participation, they also agree that the tax rules are interpreted with different criteria by personnel of the Tax Administration and SUNAT.

INTRODUCCIÓN

La Ley General de Sociedades 26887, establece las modalidades contractuales que pueden adoptar las empresas como parte de una estrategia societaria sin mayores formalidades, destacando el contrato de Asociación en Participación y los Consorcios, como figuras legales y operativas que tienen que tributar con el Impuesto a la Renta sobre las ganancias obtenidas, convirtiéndolos en contribuyentes obligados a tributar al Estado cuya administración ha sido encargada a SUNAT como primera instancia administrativa, entidad encargada de verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales que pudieran generarse; sin embargo, las normas tributarias no están del todo claras en su sentido y alcance para el tratamiento tributario de la participación en las utilidades obtenidas por los conformantes de contrato de Asociación en Participación, sobre todo del asociado, dado que según interpretación de la administración tributaria (SUNAT), de forma indirecta promueve gravar con una doble imposición la misma renta, igual periodos en diferentes contribuyentes (que son parte de un mismo contrato), teniendo una posición e interpretación diferente el Tribunal Fiscal, para lo cual la presente investigación analiza la normatividad tributaria vinculada al impuesto a la renta y demás jurisprudencia .

Betancourt (2013) señala que la controvertida reforma legislativa trajo como consecuencia una serie de inconsistencias entre las que destaca la imposibilidad al contribuyente de dar debido cumplimiento a la Ley del impuesto sobre la renta en lo referente a las deducciones, Casas (2009) respecto de la tributación del contrato de participación a nivel de impuesto a la Renta como a nivel de Impuesto al Valor Agregado (IVA), se hace necesaria una reforma legal, toda vez que el Art. 28° del Código Tributario es a todas luces insuficiente (...). Esta situación crea la necesidad de constituir un análisis e interpretación sistemática y objetiva del alcance de las normas tributarias vinculadas al cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del impuesto a la renta de tercera categoría, frente a la participación en utilidades obtenida por parte del asociado como conformante de un Contrato de Asociación en Participación a fin de explicar la doble imposición económica de la norma tributaria.

Frente a lo expuesto, nos preguntamos ¿Existe una doble imposición económica del impuesto a la renta a la ganancia obtenida por el asociado en los contratos de asociación

en participación? y; como objetivo general: Determinar en base a la normatividad y jurisprudencia tributaria la doble imposición económica del Impuesto a la Renta que gravan las ganancias obtenidas por el Asociado como conformante de un Contrato de Asociación en Participación, siendo sus objetivos específicos: Identificar los procedimientos asociativos, contables y tributarios que regulan la aplicación del impuesto a la renta en los contratos de Asociación en Participación; Analizar las características de la Doble Imposición Económica y las normas del impuesto a la Renta en el sistema tributario peruano y; Analizar la jurisprudencia tributaria vinculada al tratamiento de las ganancias obtenidas por el asociado en un Contrato de Asociación en Participación.

Asimismo, la presente tesis se justifica por realizar un análisis e interpretación sistemática y objetiva del alcance de las normas tributarias vinculadas al cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del impuesto a la renta de tercera categoría, obtenida por parte del asociado como conformante de un contrato de Asociación en Participación a fin de explicar la doble imposición económica de la norma tributaria; desde un punto de vista, técnico-práctico, será de mucha utilidad, puesto que, permitirá a los empresarios y a la administración tributaria (SUNAT), contar con un análisis profundo de las obligaciones tributarias de las rentas generadas por este tipo de contratos a fin de promover cambios normativos orientados a dar seguridad jurídica a los contribuyentes involucrados y; finalmente en el ámbito personal y profesional, constituye un reto por las labores de docencia universitaria complementado con las labores de asesoría contable-tributaria como parte de mi perfil profesional.

El presente trabajo está estructurado en tres capítulos. En el primer capítulo, se determina el objeto de estudio, cómo surge el problema y se da a conocer la metodología empleada. El segundo capítulo, recogemos las diferentes definiciones de autores, el marco teórico que incluye antecedentes internacionales, nacionales, y la base teórica la cual sirva de soporte a la investigación, utilizando tesis, libros, normativa vigente del Perú y de otros países como Colombia, México. En el tercer capítulo, exponemos los resultados y discusión de la investigación obtenida gracias a las técnicas e instrumentos, como análisis documental (ficha documental) y la entrevista (guía de entrevista).

Por último, alcanzamos a las conclusiones de acuerdo a nuestros objetivos y brindamos recomendaciones con un mayor conocimiento del problema y la propuesta de cambio normativo correspondiente en base a la doctrina tributaria y lineamientos internacionales.

CAPITULO I: ANÁLISIS DEL OBJETO DE ESTUDIO

1.1. Ubicación

La presente investigación se realiza en Chiclayo- Perú, tiene como objeto de estudio las resoluciones emitidas por la administración tributaria (SUNAT y Tribunal Fiscal), en relación a la doble imposición económica del impuesto a la renta a la ganancia obtenida por el asociado en los contratos de asociación en participación en las empresas con domicilio fiscal en el Perú. El Perú está ubicado en la región central y occidental de América del Sur, limita con Ecuador (1529 km) y Colombia (1506 km) por el norte, Brasil (2822 km) por el este y Bolivia (1047 km) y Chile (169 km) al sureste. En total el Perú tiene 7073 km de frontera con sus países vecinos, por el oeste limita con el océano Pacífico que otorga un litoral de 3080 km de extensión marítima. Su extensión geográfica está compuesta por diversos paisajes, valles, mesetas y la cordillera de los Andes que se despliega al oeste hacia la costa desértica y al este hacia la Amazonía. El Perú es uno de los países con mayor diversidad biológica y recursos minerales del mundo. El territorio peruano se ubica en el noveno lugar en la clasificación mundial de bosques naturales y segundo en Sudamérica. Es un país de gran diversidad que sigue contribuyendo con la alimentación mundial como proveedor de papa, camote, maíz, maní, quinua, entre otros (Pro Inversión, 2012).

La extensión terrestre del Perú es de 1'285,215 km² y el espacio marítimo o Mar de Grau es de 200 millas de domino a partir del litoral. Cuenta con presencia en la Antártida con una base científica instalada en la isla Rey Jorge, la cual lleva el nombre de Base Machu Picchu. El Perú cuenta con cuatro cuencas hidrográficas principales, la cuenca del Pacífico, la cuenca Amazónica, la cuenca del río Madre de Dios y por último la cuenca del Titicaca. En promedio tiene alrededor de 12,000 lagos y lagunas, pero el más importante es el lago Titicaca (Aguirre, 2005).

1.2. Situación Problemática

Los contratos asociativos en la Ley General de Sociedades derogada en el año 1997, sólo se había regulado el contrato de asociación en participación, lo que en la práctica se demostraba el uso habitual de los contratos de joint venture o

consorcios. Éste tipo de contrato asociativo no se había regulado anteriormente en ley alguna como consorcio o joint venture, debido a que algunos sostenían, sin poco fundamento, que su regulación no era necesaria ya que las partes le otorgaban a través del acuerdo de voluntades de contenido y que en todo caso el documento del contrato determinaba las características, obligaciones y derecho de cada una de las partes participantes. Por ello y por una cuestión de orden, la Comisión Reformadora de la Ley General de Sociedades decidió incluir en la ley actualmente vigente las figuras del consorcio y la asociación en participación como contratos asociativos. Cabe precisar que existe alguna diferencia entre la Asociación en Participación y Joint Venture o Consorcio; En el primero, el asociado es un suministrador de bienes, que aporta bienes o servicios con el objeto de participar en la proporción que acuerden las partes en las utilidades o en las pérdidas de la empresa o negocio. De modo contrario, en el joint venture todos los contratantes o venturers tienen responsabilidad. (Ferrero, s.f.).

El contrato de Joint Venture, nace de la jurisprudencia norteamericana, debido a que, justamente surge en el sistema jurídico del common law o ley común. Es aquí que aparece el término partnership, que fue utilizado para designar la relación entre dos o más personas que ejecutan un negocio en común y para proteger a los terceros que contratan con el partnership, representada por uno de sus integrantes. En gran parte del siglo XIX, la jurisprudencia norteamericana no limitó el tipo de sujetos que podían pertenecer la partnership, consecuentemente tanto personas naturales como jurídicas podían unirse en la realización de un negocio en común no determinado, pactado de manera general y sin restricción alguna. Años después, en el mismo siglo XIX, se empezó a cuestionar que las partnerships fueran integradas por personas jurídicas o corporations, puesto que éstas tenían un objeto social claramente determinado, y, que si formaban parte de aquéllas, que tenían un objeto amplio y no determinado, probablemente al actuar en representación de la partnership, los representantes de las corporations se podían exceder en las facultades que estrictamente les correspondían. Es por ello que, se alegaba, las corporations podían alegar la exoneración de su responsabilidad basadas en que sus representantes no tenían las facultades para realizar negocios no determinados. Es del caso distinguir, que para el Derecho Anglosajón, la partnership constituye una sociedad de naturaleza personal, en tanto que la

corporation es una entidad de capitales. Esta rigidez, originó una nueva tendencia jurisprudencial, en virtud de la cual, las corporations no podían integrar a las partnerships. Las primeras, en consecuencia, buscaron la manera de poder unirse para la realización de negocios sin quebrantar los mandatos jurisprudenciales. Dicha alternativa, estuvo constituida por la unión para la realización de un negocio concreto y común (ya no amplio y genérico), que estuviera contemplado dentro de su propio objeto social. Tales uniones recibieron la denominación de Joint Ventures. Con relación a esta terminología se ha afirmado que «La jurisprudencia norteamericana comienza a utilizar la expresión joint venture a principios del siglo XIX. Luego la jurisprudencia y la práctica mercantil abreviaron la frase utilizando la expresión joint venture la cual pese a que quizás es más correcta la anterior, se consagró definitivamente no sólo en los Estados Unidos, sino en todo el mundo (Calderón, 2002).

Existen algunos antecedentes legislativos haciendo referencia, que podían hacerse contratos bajo la modalidad de operaciones conjuntas de pesca “Joint Venture” por D.S. 010-88-PE (Hernández, 1991). Otro antecedente lo encontramos en el artículo 2 del Decreto Ley N.º 26120 del año 1992, modifica la ley de promoción de la inversión privada en las empresas del estado, que indica en el inciso c) La celebración de contratos de asociación, “joint venture”, asociación en participación, prestación de servicios, arrendamiento, gerencia, concesión u otros similares (Repositorio de Proinversión, s.f.)

En los últimos años, es muy frecuente el uso de los contratos de colaboración empresarial para la ejecución de un proyecto o negocio, pero aun así sigue habiendo un gran desconocimiento de la operatividad de este tipo de contratos, como en los aspectos referidos a su formalidad, contenido, utilidad, entre otros. Uno de los sectores que lo está usando de manera constante es el de la construcción, en el que se ha apelado a la figura de la asociación en participación para ejecutar un proyecto inmobiliario, de forma tal que una empresa constructora toma la posición de asociante y busca una persona propietaria de un inmueble en el que se ejecutará la construcción de departamentos para su posterior venta. Los contratos de colaboración empresarial se encuentran regulados por los artículos 438 al 448 de la Ley General de Sociedades. Asimismo, son de aplicación las

disposiciones generales en materia de obligaciones y contratos contenidas en los Libros VI y VII del Código Civil (Actualidad Empresarial, 2015).

Los Contratos de Colaboración Empresarial (en adelante CCE), surgen en las épocas de imperio británico mediante la cual las corporaciones acordaban participar en un proyecto común, como una alternativa disponible en las normas societarias y tributarias para sumar esfuerzos, capital, know how, como parte de la gestión empresarial que asumen, originando diferentes obligaciones contractuales y de cumplimiento para el Estado en relación a las obligaciones tributarias con el Estado (Trujillo & Abarca, 2015).

Las empresas en el Perú han venido ejecutando diferentes actividades como las vinculadas a la construcción, exportación de bienes, prestación de servicios, entre otras, dando dinamismo y aportando a la economía peruana, sobre todo en los últimos quince (15) años, siendo uno de los principales mercados emergentes del mundo, contando con una estabilidad económica, fundamentada en un crecimiento anual promedio de 5.9 % de su Producto Bruto Interno (PBI), hasta el año 2016 (Banco Mundial, 2016).

El artículo 438° - Ley N° 26887 - Ley General de Sociedades (1998), 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 (Archivo digital del Congreso, 2018).

El inciso k) del artículo 14 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (2004), considera a los CCE como contribuyentes del Impuesto, condicionándolos a que lleven un sistema de contabilidad independiente a de sus partes conformantes. De lo expuesto, se deriva la importancia de conocer y aplicar la correcta interpretación de la tributación de los CCE, en especial de la Asociación en Participación, en relación a las obligaciones tributarias formales y sustanciales del Impuesto a la Renta de tercera categoría (Renta Empresarial), por ser un contrato

utilizado en diferentes sectores de la economía, como la construcción, pesca, casinos y tragamonedas, entre otros (SUNAT, 2016)

Asimismo, tomando en consideración los alcances de la Resolución de Superintendencia N°042-2000/SUNAT, con relación a la situación de los contratos de Asociación en Participación que durante 1999 hubieran llevado contabilidad independiente, el artículo 6° de la mencionada resolución señaló que el Asociado debía declarar la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante debía deducir la participación entregada como gasto.

La problemática actual surge entonces al intentar establecer cuál es el régimen aplicable para el Impuesto a la Renta de las participaciones que el Asociante entrega al Asociado partir del ejercicio 2000 en adelante.

Por el otro lado, el Tribunal Fiscal, ha emitido Resoluciones interpretando con diferentes criterios el alcance de las Resolución de Superintendencia, considerando en unas de sus últimas Resoluciones (RTF N°00637-2-2017 del 23.01.2017), sosteniendo: *“De obtenerse utilidades en el negocio 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 y, luego de ello, de corresponder, entregará la participación que le corresponde al asociado, quien no debe gravar nuevamente la suma recibida con el Impuesto a la Renta”*.

Para el tribunal, carece de sustento lo señalado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) en el sentido de que el monto correspondiente a la participación del asociado constituye renta de tercera categoría para él y a la vez gasto deducible para el asociante, según lo dispuesto por el artículo 6° de la Resolución N° 042-2000/SUNAT”

Esto nos hace plantear la necesidad de constituir un análisis e interpretación sistemática y objetiva del alcance de las normas tributarias vinculadas al cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del impuesto a la renta de tercera categoría, con respecto a la participación en utilidades obtenida por

parte del asociado como conformante de un contrato de Asociación en Participación a fin de explicar la doble imposición económica de la norma tributaria.

1.3. Formulación del problema

1.3.1. Problema general

¿Existe una doble imposición económica del impuesto a la renta a la ganancia obtenida por el asociado en los contratos de asociación en participación?

1.3.2. Problemas específicos

- ¿Qué procedimientos contractuales, contables y tributarios son relevantes para la aplicación del impuesto a la renta en los contratos de Asociación en Participación?
- ¿Cómo determinar la doble imposición económica en la determinación del impuesto a la renta en los contratos de asociación en participación?
- ¿Cuál es la jurisprudencia tributaria que existe para el tratamiento a las ganancias obtenidas por el asociado como conformante del Contrato de Asociación en Participación?

1.4. Formulación de objetivos

1.4.1. Objetivo general

Determinar en base a la normatividad y jurisprudencia tributaria la doble imposición económica del Impuesto a la Renta que gravan las ganancias obtenidas por el Asociado como conformante de un Contrato de Asociación en Participación.

1.4.2. Objetivos específicos

- Identificar los procedimientos asociativos, contables y tributarios que regulan la aplicación del impuesto a la renta en los contratos de Asociación en Participación.

- Analizar las características de la Doble Imposición Económica y las normas del impuesto a la Renta en el sistema tributario peruano.
- Analizar la jurisprudencia tributaria vinculada al tratamiento de las ganancias obtenidas por el asociado en un Contrato de Asociación en Participación.

1.5. Metodología empleada

Se utilizó un método analítico – sintético a fin analizar e interpretar el sentido y alcance de las normatividad tributaria, la jurisprudencia y las opiniones de los expertos cuyas muestras forman parte del objeto de estudio de la presente investigación.

La presente investigación corresponde a un nivel descriptivo- explicativo, con un diseño tipo documental y de campo - enfoque cualitativo, dado que se utilizó instrumentos como la ficha documental para analizar jurisprudencia (Normas Tributarias y Resoluciones), y las guías de entrevista para recoger opiniones de expertos en materia tributaria que constituyen información cualitativa.

1.6. Población y muestra:

Se investigó dos poblaciones- muestra, una basada en Jurisprudencia, conformada por las Resoluciones emitidas por la administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal y otra conformada por especialistas en tributación.

Para Jurisprudencia:

Población: Conformada por Informes y las Resoluciones emitidas por la administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, emitidos desde los años 2002 al 2017, tomando como punto de saturación, la totalidad de resoluciones publicadas por dichos entes tributarios, donde resulte que la muestra es igual a la población estudiada, es decir la cantidad de informes y resoluciones publicadas.

Muestra: Según la siguiente distribución:

DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA		
Informes y Resoluciones.	Resoluciones e Informes SUNAT	03
	Resoluciones del Tribunal Fiscal	03
	TOTAL	06

Para Entrevistas:

Población: Conformada por Especialistas en Tributación a nivel nacional

Muestra: Según la siguiente distribución:

DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA		
Especialistas en temas Tributarios.	SUNAT – Auditores tributarios	03
	Gerentes de empresas de asesoría tributaria	03
	TOTAL	06

Cabe indicar, que la guía de entrevista a profundidad consistió en un cuestionario semi estructurado de preguntas, siendo éstas formuladas de manera abierta, con la finalidad de obtener no solamente una respuesta a las interrogantes formuladas, sino de recoger sus opiniones, propuestas y puntos de vista en general de la materia investigada.

El muestreo fue de tipo no probabilístico de selección intencional, cualitativo, se realizará considerando el conocimiento y los criterios de quien efectúa la investigación; este criterio de selección intencional se adecúa a la naturaleza y los objetivos de esta investigación, es apropiado porque permite seleccionar a los participantes y documentos (Informes y Resoluciones) que mejor representen a la población por tener buen conocimiento del fenómeno a investigar lo que llevó a un “punto de saturación con información óptima y mínimo de desperdicio.

En la presente investigación se utilizó además material bibliográfico como libros, revistas especializadas, documentos normativos, instructivos tributarios; así mismo materiales para la elaboración del trabajo de investigación como, memoria USB, bolígrafos, folders, empastados, etc. Se utilizó el método deductivo, el método comparativo, el método histórico lógico, entre otros.

Para la recolección de datos se utilizó fichas técnicas de análisis documental (Para Normas, Resoluciones y Jurisprudencia), así como guías de entrevistas a profundidad semi estructuradas.

1.7. Hipótesis

1.7.1. Hipótesis general

Las normas del impuesto a la renta gravan con una doble imposición económica a las ganancias obtenidas por el Asociado como conformante de un Contrato de Asociación en Participación.

1.7.2. Hipótesis específicas

- Los procedimientos asociativos, contables y tributarios que regulan la aplicación del impuesto a la renta en los contratos de Asociación en Participación no regulan de manera clara y precisa en la normatividad peruana.
- La Doble Imposición Económica del impuesto a la Renta se produce cuando grava al sujeto asociado por la renta obtenida del contrato de asociación en participación
- Los informes y resoluciones de la administración tributaria y el tribunal fiscal validan la Doble Imposición Económica de las ganancias obtenidas por el asociado en un Contrato de Asociación en Participación

CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes

2.1.1 Nivel Internacional

Pro Colombia (2018) , según la guía legal de contratos de colaboración del portal oficial de inversión de Colombia, nos define que varios de los contratos de colaboración son acuerdos atípicos que no cuentan con normas especiales que los regulen y en principio las cargas tributarias para los contratos son muy similares, debido a la forma de ejecución de cada uno de estos, así como a las responsabilidades asignadas, existen aspectos de consideración especial a la hora de aplicar impuestos, por ejemplo en los Consorcios, Uniones Temporales y Joint Ventures, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, por lo tanto, las partes que la conforman deberán llevar en su propia contabilidad y declarar, de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones provenientes de la colaboración e igualmente, las actividades derivadas de este tipo de contratos no son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad y en el Impuesto sobre las Ventas - IVA, existen dos posibilidades válidas: (I) el Consorcio, Unión Temporal o Joint Venture actúa a nombre propio y en representación de sus miembros, caso en el cual deberán emitir la factura de esta manera, y posteriormente adjudicarse la parte del impuesto que les corresponda según su porcentaje de participación; o, (II) los miembros del Consorcio, Unión Temporal o Joint Venture facturan directa e independientemente de manera separada, las operaciones sujetas al gravamen, caso en el cual son estos los fiscalmente obligados y no el Consorcio, ni la Unión Temporal o Joint Venture. Las Uniones Temporales, los Consorcios y los Joint Ventures son agentes de retención y, por lo tanto, es su responsabilidad cumplir con todas las obligaciones inherentes a esta calidad, entre ellas, practicar las respectivas retenciones que se generen por los pagos realizados por la Unión Temporal, Consorcio o Joint Venture hacia terceros, consignar los respectivos valores retenidos en los lugares y plazos dispuestos por el Gobierno Nacional, expedir los certificados anuales correspondientes y presentar la declaración mensual de retenciones en la fuente. Asimismo, como éstos no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las retenciones que se les practiquen por los pagos recibidos de terceros deben hacerse a nombre de los respectivos miembros, quienes serían los sujetos pasivos de la respectiva retención.

Betancourt (2013) en su tesis “La asociación en participación, como herramienta para una planeación fiscal”, de la Universidad Autónoma de Querétaro, México, concluye, que la controvertida reforma legislativa trajo como consecuencia una serie de inconsistencias entre las que destaca la imposibilidad al contribuyente de dar debido cumplimiento a la Ley del impuesto sobre la renta en lo referente a las deducciones.

Casas (2009) en su tesis “*Aspectos generales de la tributación del contrato de asociación o cuentas en participación*”, de la Universidad de Chile, concluye, que tanto respecto de la tributación del contrato de participación a nivel de impuesto a la Renta como a nivel de IVA, se hace necesaria una reforma legal, toda vez que el Art. 28 del Código Tributario es a todas luces insuficiente y representa, a nuestro juicio, sólo una norma de control para el ente fiscalizador, mas no una norma que determine la forma en que dicho contrato debe tributar.

2.1.2 Nivel Nacional

Duran (2009), en su artículo, “Régimen Tributario de los Contratos Asociativos”, concluye, que las utilidades recibidas por los asociados como consecuencia de la asociación en participación no será materia de de impuesto a la renta independientemente que existan pagos adelantados por anticipación de utilidades semanales, quincenales o mensuales. Asimismo, las utilidades no deben incluirse para la determinación de los pagos a cuenta mensuales del impuesto a la renta a cargo del asociado, dado que sólo resultan computables los ingresos gravables.

Navarro (2011), en su artículo, “Análisis Tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio”, investigó sobre el tratamiento tributario de los contratos de Asociación en Participación y del consorcio, desde los alcances de la Ley General de Sociedades y de las normas tributarias vigentes, enfocando diversa problemática del tratamiento del IGV e Impuesto a la Renta de estos contratos asociativos, concluye:

- El legislador no concibe una adecuada regulación para los contratos comentados, impidiendo de esta forma, interpretaciones extensivas y

antojadizas que crean incertidumbre jurídica como en el caso de los contratos de asociación en participación, interpreta que la aplicación del artículo 6° de la Resolución de Superintendencia, conjuntamente con la Ley N:° 27034 y el D.S. N:° 194-99-EF.

- El asociante tributaría por la totalidad de la renta generada por el contrato de asociación en participación y posteriormente la participación destinada al asociado sería nuevamente gravada por constituir, -de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT-, renta de tercera categoría para este último.

Castillo (2012), en su artículo, “Problemática en la aplicación del impuesto a la renta en las asociaciones en participación” concluye, que el rendimiento obtenido por el asociado en un contrato de asociación en participación, en mérito a la contribución efectuada calificaría como un dividendo, toda vez que correspondería a un instrumento de capital, en vista que el asociado al igual que el asociante asume un riesgo empresarial al invertir en un negocio determinado, aún cuando no realice funciones de gestión como el asociante, pero la ganancia que percibirá estará sujeto a un riesgo de generar utilidades o pérdidas provocando así el incremento o detrimento del patrimonio, según corresponda.

Alva (2014), en su artículo, “El contrato de asociación en participación”, concluye, que cuando finaliza el contrato de asociación en participación y se determina el reparto de las ganancias obtenidas, entre el asociante y el asociado, para que el asociante justifique la salida de dinero que le entrega al asociado, éste último deberá cumplir con la emisión de una factura, la cual será entregada al asociante para que puede utilizarlo en su contabilidad como sustento del gasto respectivo, ello al amparo de lo señalado por el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 024-2000/SUNAT.

2.2 Base teórica

2.2.1. Contratos asociativos

2.2.1.1. Definición:

Según el art. 438 de la Ley General de Sociedades (1997), es aquel contrato 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.

2.2.1.2. Contribuciones:

Según el art. 439 de la Ley General de Sociedades (en adelante LGS), las partes están obligadas a efectuar, las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato. Si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades. La entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios, se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecida en el contrato. A falta de estipulación, rigen las normas para los aportes establecidas en la presente ley, en cuanto le sean aplicables.

2.2.1.3. Tipos de contrato asociativos:

Según el art. 440 y 445 de la LGS existen dos tipos de contrato asociativos o contrato de colaboración empresarial, que son el contrato de asociación en participación y el contrato de consorcio o joint venture.

2.2.2. 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.

2.2.2.1. Características del contrato de asociación en participación

Según el artículo 441 de la LGS, existen cinco características:

- 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 asociados.
- Los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni estos ante aquellos.
- 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.

2.2.2.2. Limitación de asociar

Según el art. 442 de la LGS, el asociante no puede atribuir participación en el mismo negocio o empresa a otras personas sin el consentimiento expreso de los asociados.

2.2.2.3. Presunción de propiedad de los bienes contribuidos

Según el art. 443 de la LGS, 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.

2.2.2.4. Participaciones y casos especiales

Según el art. 444 de la LGS, salvo pacto en contrario, los asociados participan en las pérdidas en la misma medida en que participan en las utilidades y las pérdidas que los afecten no exceden el importe de su contribución. Se puede convenir en el contrato que una persona participe en las utilidades sin participación en las pérdidas, así como que se le atribuya participación en las utilidades o en las pérdidas sin que exista una determinada contribución.

2.2.2.5. Contribuciones que pueda realizar el asociado

Según Sucapuca (s.f.), son:

- Bienes muebles e inmuebles

- Cartera de clientes
- Control de calidad
- Know how
- Promoción de ventas
- Obligarse a no competir

2.2.2.6. Definiciones y obligaciones de las partes.

Asociante: Es la persona física o moral encargada de crear, organizar, dirigir y controlar el negocio objeto del contrato. Él es el titular de todos los derechos y obligaciones que se generen frente a terceros y responderá frente a éstos, en caso de incumplimiento.

Entre sus obligaciones encontramos:

- Debe rendir cuentas a los asociados respecto del desarrollo del negocio.
- Entregar a los asociados la parte que les corresponda en las utilidades o pérdidas.
- Restituir al asociado las aportaciones efectuadas, cuando éstas sean bienes materiales y no se haya pactado que se entregan en propiedad.
- Debe realizar el negocio mercantil, asumiendo todas las obligaciones que se generen frente a terceros.

Asociado: Es quien aporta dinero, bienes o servicios al asociante, a cambio de participaren las utilidades o perdidas del negocio mercantil objeto de la asociación.

Entre sus obligaciones encontramos:

- Efectuar las aportaciones a que se hubiera comprometido.
- Participar en los riesgos del negocio.

Similitudes

- Ambas no son sociedades. se establecen relaciones contractuales para la realización de actividades económicas.
- No se constituye un patrimonio distinto al de las partes contratantes.
- Ausencia de una persona jurídica pre-establecida.
- Inexistencia de formalidad para hacerla pública.
- Ausencia de personalidad jurídica propia.

Diferencias

- La asociación en participación está regulada en el libro III de la LGSM.
- En la A en P El asociado es el que aporta bienes o servicios para tener derechos a participar en los resultados de la actividad empresarial del asociante.
- En la A en P El asociante es el único quién se responsabiliza frente a terceros por los actos que realiza en la gestión del negocio; más no el asociado. En tanto que en el J.V. los integrantes asumen obligaciones y contraen derechos.
- En la A en P El asociante concede participación tanto en las utilidades como en las pérdidas de su empresa al asociado. En el J.V. todos se unen para colaborar en la realización de una empresa con el fin de repartirse las utilidades.

2.2.3. Doble imposición de tributos

2.2.3.1. Definición

Se entiende por doble imposición el hecho de que una misma renta esté sujeta a dos o más tributos que sean similares, en general a dos impuestos y más concretamente y en particular, a dos impuestos sobre la renta. Puede producirse en el mismo país o como consecuencia de la colisión entre las normas de dos países distintos, en cuyo caso esa doble imposición pasa a llamarse doble imposición internacional (Wolters, 2018).

2.2.3.2. Importancia

Según Wolters (2018), la importancia se explica en relación a la soberanía fiscal de los países, y en concreto a los principios básicos que pueden enmarcarla, es decir:

- La relación directa entre el país que quiere gravar la renta y la persona que la ha obtenido. Aquí cabe que la relación sea por residencia o por nacionalidad, lo que produce una vinculación directa o ese país.
- La relación entre la renta y el país. En este caso estamos hablando de que cada país desea gravar todas las rentas que se obtengan en su territorio.

2.2.3.3. Clases:

La doble imposición jurídica, que consiste en gravar una misma renta de un mismo contribuyente en dos o más países o Estados. Esta doble imposición es la que corrigen los Tratados para evitar la doble imposición, y que puede darse como consecuencia de:

- Por un conflicto de doble residencia: un contribuyente está sometido a tributación en dos Estados por su renta mundial (es residente para ambos Estados).
- Un contribuyente residente en un Estado, está sometido a tributar por rentas que provienen del otro Estado (Estado de residencia y Estado de la fuente).

La doble imposición Económica, según el Modelo de la OCDE (2010) define la doble imposición económica como el “... caso en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio.”

Analizando lo citado en los párrafos precedentes, la doble imposición económica se da cuando la misma renta se grava a dos personas diferentes, como es el caso de los dividendos, cuando una Compañía X distribuye sus dividendos o beneficios empresariales a una persona natural, en este caso esta persona está sujeta a imposición tanto en la compañía como accionista de la misma y como beneficiario efectivo del dividendo; Por lo tanto, este problema se da cuando los dividendos son distribuidos por sociedades residentes a accionistas residentes. Por lo tanto, los Estados adoptan medidas específicas para el tratamiento de dividendos dentro de su Legislación Interna, que le permita de algún modo atenuar este problema de la doble imposición a nivel local, dentro de cada país, tal situación calza de forma exacta cuando la Administración Tributaria (SUNAT), pretende gravar las rentas obtenidas por el asociado, cuando las mismas ya han sido determinadas por el asociante, es decir, gravar una misma renta, en sujetos diferentes en un mismo ejercicio tributario.

Las medidas para evitar la doble imposición jurídica internacional, o que al menos reduzcan sus efectos parte de que se hayan tomado medidas legales al efecto y que básicamente parten de tres supuestos concretos, a saber.

El Estado de forma unilateral minorar o evita esta doble imposición que afecta a sus ciudadanos o personas residentes al ser gravados excesivamente.

2.2.4. Base normativa

2.2.4.1 Ley General de Sociedades

Aprobada por la Ley N° 26887, publicada el 05.12.1997, establece las reglas aplicables a las sociedades y a los contratos de colaboración empresarial, entre los que figuran la asociación en participación, es su artículo 440° los define y los artículos 441° al 444° señala las características y operatividad, conceptos que han sido considerados por las normas tributarias sin ningún cambio

2.2.4.2 Normas Tributarias vinculadas al Impuesto a la Renta

El D.S N.° 179-2004 –EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) , en su inciso a) del artículo 1° contiene el concepto de renta producto al establecer que el impuesto a la renta grava “las rentas que provengan del capital, del trabajo y de aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, en general identifica la hipótesis de incidencia de las diferentes categorías de renta señalado en la normatividad tributaria los hechos imposables del impuesto.

2.2.4.3 Alcances del Decreto Legislativo N° 774

De conformidad con el texto de la Ley del Impuesto a la Renta vigente hasta el 31.12.1998, los ingresos de los contratos de Asociación en Participación se regulaban bajo dos modalidades, se creaba una persona jurídica (con efectos similares a los que observamos actualmente para los contratos de colaboración empresarial donde se presume que al llevar contabilidad independiente se crea una ficción de persona jurídica), o, bajo el régimen de "atribución de rentas" a sus partes contratantes (es decir, que cada uno -asociante y asociado- tributaban por sus resultados de manera independiente). Este sistema estuvo vigente hasta el 31.12.1998, reglas que delimitaron la operatividad de la Asociación en participación hasta al año de vigencia, lo que evidencia las múltiples interpretaciones sobre las

obligaciones formales y sustanciales del asociante y asociado como conformantes de un contrato de colaboración empresarial.

2.2.4.4 Alcances de la Ley N° 27034

Mediante Ley N° 27034 publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 30.12.1998, se eliminó de la Ley del Impuesto a la Renta todo articulado que regulara el tratamiento tributario de los contratos de Asociación en Participación. 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 a partir del ejercicio 1999, la doctrina y la práctica procuren sus propias soluciones, entre las cuales resaltaban las siguientes:

- a. **Cada parte tributa independientemente:** según esta postura el Asociante deberá registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas, así como deducir los gastos en que incurriera el negocio, procediendo luego a hacer entrega a la Asociada de la participación que le correspondería deduciéndola como gasto. La referida entrega constituiría renta de tercera categoría para la Asociada que la recibe, como consecuencia de lo cual, tributarían por su cuenta cada una de las partes.

- b. **El Asociante tributa y entrega renta desgravada:** conforme a esta posición, el Asociante deberá registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas, así como deducir los gastos en que incurra el negocio, procediendo luego a liquidar y determinar el Impuesto a la Renta a pagar. Como consecuencia de lo señalado, la participación de la Asociada sería entregada luego de deducido el Impuesto a la Renta, por lo cual, se le estaría haciendo entrega de renta desgravada.

2.2.4.5 Alcances del Decreto Supremo N° 194-99-EF

Mediante la Séptima Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF (norma que modificó el Reglamento de la Ley

del Impuesto a la Renta) publicado en el diario oficial El Peruano con fecha 31/12/ 1999, se precisó que la exclusión del texto de la Ley del Impuesto a la Renta resultaba aplicable incluso para el ejercicio gravable 1999 en adelante y para aquellos contratos de Asociación en Participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma. Como consecuencia de su exclusión de la regulación tributaria, la referida disposición se limitó a normar las siguientes situaciones en particular:

- a. La de los contratos de colaboración empresarial que durante 1999 hubieran atribuido sus ingresos a las personas naturales o jurídicas que las integren o que sean partes contratantes a efectos de los pagos a cuenta del impuesto.
- b. La de los contratos de asociación en participación que durante 1999 hubieran llevado contabilidad independiente obtenida RUC y atribuido los correspondientes ingresos.

La Séptima Disposición Final y Transitoria también señaló que la SUNAT dictaría normas complementarias para la aplicación de las disposiciones enunciadas. Con este objetivo. Posteriormente, la SUNAT aprobó la Resolución de Superintendencia N.º 042-2000/SUNAT

2.2.4.6 Alcances de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT.

Con relación a la situación de los contratos de Asociación en Participación que durante 1999 hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes e Inscrito en el Registro Único de Contribuyentes, la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT (21/03/2000) reguló determinados aspectos.

Entre los aspectos regulados para dichos contratos, el artículo 6º de la mencionada resolución señaló que el Asociado debía declarar la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante debía deducir la participación entregada como gasto.

CAPÍTULO III: RESULTADOS Y DISCUSIÓN

3.1. Análisis e interpretación de los datos

3.1.1 Análisis de las Resoluciones e Informes emitidos por la SUNAT

3.1.1.1 Resolución de Superintendencia N.º042-2000/SUNAT: Publicado el 21.03.2000- Aprueban normas sobre declaración jurada anual de los contratos de colaboración empresarial y procedimiento para que asociaciones en participación soliciten baja del RUC”, en su artículo 6º establece:” *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*”.

Como antecedente a esta regulación normativa por parte de SUNAT, el segundo párrafo del artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las sociedades irregulares previstas en el artículo 423º 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, Ahora bien, como podrá apreciarse el texto vigente del artículo 14º (inciso k) y del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, no hace mención a las Asociaciones en Participación, generando entonces una distinción entre éstos y los joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial, cambiando las normas del impuesto a la renta a partir del ejercicio 1999.

Esta modificación legal estuvo motivada en que el Asociante es quien lleva a cabo, bajo su nombre y responsabilidad ante terceros, los negocios que dan origen al contrato de Asociación en Participación, por lo que dichas operaciones deben registrarse en su contabilidad, careciendo de sentido entonces establecer para este contrato la obligación de llevar contabilidad independiente a la de sus partes, como ocurre en el caso del joint ventures o consorcio que por su naturaleza y operatividad si les resulta razonable aplicable tal obligación.

Actualmente la Administración Tributaria (SUNAT), en cuanto la forma vigente para determinar la obligación tributaria del impuesto a la renta de tercera

categoría, correspondiente a las Asociaciones en Participación, basado en lo establecido en su artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N° 42-2000-SUNAT (vigente a partir del ejercicio 1999) , interpreta que la determinación de los resultados tributarios (renta neta anual) se establece deduciendo el Asociante de la renta de tercera categoría, como costo o gasto, la participación del Asociado, debiendo éste último declarar y pagar el impuesto respecto de dicha participación en el negocio.

En ese orden de ideas, corresponde al Asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales y todos los gastos correspondientes al negocio, siendo que para determinar las utilidades del ejercicio deberá deducir la participación del Asociado, quedando el remanente gravado bajo su cargo conjuntamente con los resultados de sus demás actividades de tercera categoría,

Sobre el particular, debemos indicar que conforme a lo previsto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16 de la Ley, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas.

El referido artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta en su inciso k) agrega que, para estos efectos, se consideran personas jurídicas, entre otras, a las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Se dispone asimismo 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 partes contratantes.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone 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.

Ahora bien, como podrá apreciarse el texto vigente del artículo 14 (inciso k) y del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, no hace mención a las Asociaciones en Participación, generando entonces una distinción entre éstos y los joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial.

En efecto, respecto del texto original de los artículos 14° y 65° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Legislativo 774, estas normas comprendían inicialmente a las Asociaciones en Participación como persona jurídica contribuyente del Impuesto a la Renta, la cual debía llevar contabilidad diferente a las de sus partes contratantes.

No obstante, dichas normas fueron modificadas a partir del ejercicio 1999 por la Ley 27034, la cual incorporó el inciso k) al artículo 14° y modificó el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, eliminando la referencia a las Asociaciones en Participación.

Esta modificación legal tiene su sustento en que es el Asociante quien lleva a cabo, bajo su nombre y responsabilidad ante terceros, la gestión del negocios que dan origen al contrato de Asociación en Participación, por lo que dichas operaciones deben registrarse en su contabilidad, careciendo de sentido entonces establecer para este contrato la obligación de llevar contabilidad independiente a la de sus partes, como ocurre en el caso del joint ventures o consorcio que por su naturaleza y operatividad si les resulta razonable aplicable tal obligación.

En cuanto la forma vigente para determinar la obligación tributaria del Impuesto a la Renta correspondiente a las Asociaciones en Participación, el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N.° 42-2000-SUNAT, norma vigente a partir

del ejercicio 1999 y dictada con ocasión del cambio de sistema tributario aplicable a estos contratos, dispuso que la determinación de los resultados tributarios (renta neta anual) se establece deduciendo el Asociante de la renta de tercera categoría, como costo o gasto, la participación del Asociado, debiendo éste último declarar y pagar el impuesto respecto de dicha participación en el negocio.

En ese orden de ideas, corresponde al Asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales y todos los gastos correspondientes al negocio, siendo que para determinar las utilidades del ejercicio deberá deducir la participación del Asociado, quedando el remanente gravado bajo su cargo conjuntamente con los resultados de sus demás actividades de tercera categoría. En el caso del Asociado, su participación constituye renta de la tercera categoría, debiendo ser declarado como ingreso en el ejercicio en que su participación es determinada y deducida por el Asociante, aun cuando no hubiese sido pagada en dicho periodo anual, por el principio del devengado que rige para rentas empresariales acorde a las normas tributarias vigentes.

Cabe recalcar, que los criterios de interpretación antes citados, representan actualmente la posición de la administración tributaria (SUNAT), evidenciado en reparos tributarios determinados en los procedimientos de fiscalización, que en última instancia administrativa han sido revisados por el Tribunal Fiscal en diferentes resoluciones que se analizará más adelante, en fin, constituye una interpretación extensiva por aplicar inclusive a ejercicios del año 2000 en adelante, trasgrediendo ciertos principios tributarios y la norma VIII del código tributario vigente, posición que es compartida por otros especialistas tributarios, Castillo (2012).

A la fecha de la presente investigación no hemos encontrado Informes Tributarios emitidos por SUNAT, acorde a lo señalado el artículo 92° del Código Tributario vigente, es decir como parte del procedimiento de consultas institucionales que representan criterios vinculantes para los funcionarios de la SUNAT, limitando la muestra al análisis de la Resolución de Superintendencia antes citada.

Lo analizado en los párrafos precedentes corrobora la problemática identificada

en la presente investigación y nos permite determinar la doble imposición económica de la normatividad del impuesto a la renta de tercera categoría confirmando la hipótesis general de la presente investigación.

3.1.2 Análisis de la Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal

3.1.2.1 Resolución del Tribunal Fiscal N°00732-5-2002 (13.02.2012).

El Tribunal determinó que el contrato suscrito era una asociación en participación, toda vez que la recurrente (asociante) se comprometía a entregar a la otra parte (asociado) el 10% de las ventas netas del establecimiento por concepto de participación anual. Añadió que, de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N.º042-2000/SUNAT, el asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el asociante la deducirá como gasto o costo. Para que se deduzca como gasto debía acreditarse que se hubiera efectuado, tal como lo prevé el numeral j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Si tomamos en cuenta los criterios de interpretación en esta resolución el Tribunal Fiscal, considera la doble imposición económica al interpretar que el asociado declarará la participación devengada como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, esto a pesar q la obligación tributaria ya habría sido determinada por el asociante, validando además la interpretación extensiva de la Resolución de Superintendencia N.º042-2000/SUNAT.

3.1.2.2 Resolución del Tribunal Fiscal N°18351-4-2013 (10.12.2013).

El Tribunal interpreta que los contratos de asociación en participación deben llevar una contabilidad distinta a las de las partes que la integran, toda vez que el negocio que es materia de contrato es de cargo del asociante, no califican como sujetos del Impuesto a la Renta y corresponde al asociante la determinación del Impuesto a la Renta, criterio concordante con el establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03199-3-2005. Que asimismo este Tribunal en la Resolución 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 inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, deduciendo como gasto las participaciones que entrega a sus asociados.

Que la doctrina también confirma dicha posición, al señalar que no puede deducir los gastos en que incurre sobre los bienes afectados al contrato de asociación en participación, al señalar “considerando que el asociado percibiría del contrato renta desgravada, no podría deducir los gastos en que hubiere incurrido respecto de los bienes afectos al contrato, puesto que no contaría con renta bruta gravable contra la cual deducirlos”.

3.1.2.3 Resolución del Tribunal Fiscal N°00637-2-2017 (23.01.2017).

El tribunal precisa que al tomar en cuenta que el asociante del contrato de asociación en participación 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, el Tribunal Fiscal concluye que, de obtenerse utilidades en el negocio 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 y, luego de ello, de corresponder, entregará la participación que le corresponde al asociado, quien no debe gravar nuevamente la suma recibida con el Impuesto a la Renta.

En esta resolución emitida por el Tribunal Fiscal, sostiene que carece de sustento lo señalado por la SUNAT (interpretación extensiva), en el sentido de que el monto correspondiente a la participación del asociado constituye renta de tercera categoría para él y a la vez gasto deducible para el asociante, según lo dispuesto por el artículo 6° de la Resolución N.°042-2000/SUNAT, pues esta norma creó 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.

Asimismo, esta reciente resolución fija un precedente de interpretación de las normas tributarias vigentes y corrige la doble imposición económica al desgravar las rentas obtenidas por el Asociado como conformante de un contrato asociativo, sin embargo, no es una Resolución de Observancia Obligatoria al no cumplir los requisitos exigidos por nuestro código tributario vigente, siendo necesario las modificaciones normativas correspondientes cumpliendo lo exigido por los principios tributarios, señalados en la Constitución y en el Código Tributario además de sostener un criterio diferente al vertido en la RTF N.º 00732-5-2002

Tomando en cuenta los criterios de interpretación vertidos por el Tribunal en estas tres resoluciones, encontramos criterios no uniformes frente a los mismos hechos, en algunos casos valida la Doble Imposición Económica del impuesto de la renta de tercera categoría (Renta Gravada para el Asociado) y en otras interpreta de manera diferente (Renta desgravada para el Asociado), criterios que nos permiten validar las hipótesis general planteada en la presente investigación.

3.1.3 Análisis del cuestionario semi estructurado – Guía de entrevista

Aplicación de Entrevistas:

Se ha aplicado a la muestra seleccionada de 06 especialistas en materia tributaria que laboran en la administración tributaria (SUNAT) y como especialistas independientes de diferentes estudios tributarios a nivel nacional.

Cabe recalcar, que los criterios de interpretación de los especialistas del tribunal fiscal, queda evidenciado en las diferentes Resoluciones emitidas hasta la fecha y analizadas en el numeral anterior.

Asimismo, se presenta el anexo 05 que contiene la información resumida de las variables investigadas, obtenida a través de las guías de entrevista aplicada a los especialistas tributarios de la muestra.

I. Información general:

A la pregunta: Según su experiencia e interpretación ¿Podría citar las

principales controversias identificadas en la normatividad del Impuesto a la Renta con respecto al contrato de Asociación en Participación?

Los especialistas entrevistados, en un 100% coinciden en opinar que las principales controversias tributarias están relacionadas con el tratamiento del impuesto a la renta a la participación en utilidades obtenidas por el asociado como conformante de un contrato de asociación en participación, coinciden además, que las normas tributarias se interpretan con criterios diferentes por personal de la Administración Tributaria y SUNAT.

Cabe precisar, que estos resultados coinciden con lo evidenciado en el análisis de la Resolución de Superintendencia N.º042- SUNAT.

A la pregunta: ¿Cuál es su opinión sobre la precisión de la normatividad tributaria sobre las obligaciones tributarias en relación a las rentas obtenidas por el asociante y asociado como parte de un contrato de asociación en participación?

El 50% de los entrevistados opinan que las normas tributarias no son claras ni precisas en su sentido y alcance en relación a las obligaciones tributarias del asociante y asociado como participantes del contrato de asociación en participación; señalan además que inclusive no queda claro en relación a otros tributos como el IGV, lo que ocasiona imprecisión e interpretaciones extensivas al momento de su aplicación por parte de los órganos administrativos.

Sobre las opiniones recogidas, es pertinente señalar, que las obligaciones de los participantes del contrato de asociación en participación, es escasa e imprecisa, debiendo recurrir inclusive a normas societarias para diferenciarlo con los demás contratos de colaboración empresarial que señalan las normas tributarias, recurriendo a un método sistemático, de por sí complicado para el contribuyente, que en muchos casos está concentrado en la gestión del negocio, lo que acarrea riesgos tributarios posteriores.

El otro 50% de los especialistas (asesores tributarios independientes), sostiene que

debe interpretarse que sólo el asociante es el obligado a cumplir con la totalidad de las obligaciones tributarias, posición contraria a los especialistas que laboran en la SUNAT, lo que evidencia posiciones diferentes de interpretación de la normatividad tributaria vigente.

II. Análisis de las obligaciones tributarias vinculados al impuesto a la renta del asociante y asociado como conformantes de un contrato de asociación en participación.

A la pregunta: ¿Cree usted que las normas del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría regulan de forma idónea las obligaciones formales y sustanciales del contrato de asociación en participación?- Explique

Esta pregunta, tiene mucha relación con la pregunta precedente de la guía de entrevista, dado que se centra con el tratamiento del impuesto a la renta de tercera categoría vigente, en relación a obligaciones formales y sustanciales para las rentas y ganancias obtenidas por el asociado y asociante, el 100% de los entrevistados coinciden que ni la ley ni el reglamento del impuesto a la renta es preciso y claro.

Al respecto, lo resaltado por los entrevistados tienen una relación directa con la respuesta a la interrogante anterior, lo que evidencia una carencia normativa y constituye la causa principal de las criterios disímiles plasmados en las resoluciones de SUNAT y el Tribunal Fiscal.

A la pregunta :¿Cree usted que la Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, en sus Procedimientos, Informes y Resoluciones aplican de manera uniforme los alcances de la normatividad tributaria vigente con respecto a las obligaciones del asociante y asociado de un contrato de asociación en participación? .Explique.

El 100% de los entrevistados opinan de manera categórica que no existe criterios de interpretación uniforme y citan como evidencias la Resolución de Superintendencia N.º042- SUNAT y las diversas resoluciones del Tribunal Fiscal,

resoluciones que respaldan inclusive interpretaciones extensivas pretendiendo gravar la participación del asociado como conformante de un contrato de asociación en participación, incurriendo en doble imposición.

A la pregunta: ¿Considera usted que las normatividad tributaria peruana del impuesto a la renta está alineada a estándares internacionales con respecto al tratamiento tributario de las rentas obtenidas por los conformantes de un contrato de asociación en participación?

El 50% de los entrevistados señala que desconoce el tratamiento tributario internacional de las rentas y ganancias obtenidas por los contratos de colaboración empresarial.

El otro 50% señala que a nivel de Latinoamérica como México y en el caso de España, la normatividad considera como una renta desgrava la obtenida por el asociado en relación a la ganancia que obtiene (participación en utilidades), teniendo en cuenta las políticas de un sistema tributario saludable orientado a corregir la doble imposición económica en su normativa interna.

A la pregunta: ¿Podría citar algunos Informes de SUNAT y/o Resoluciones del Tribunal Fiscal como precedentes del tratamiento tributario de las rentas obtenidas por el Asociado y Asociantes como parte de un contrato de Asociación en Participación?

El 100% de los entrevistados cita la Resoluciones del Tribunal Fiscal N°00637-2-2017 y la Resolución N°18351-4-2013, en las cuales el tribunal tiene criterios de interpretación diferentes frente al tratamiento del impuesto a la renta de tercera categoría con respecto a la participación (ganancia) obtenida por el asociado.

Con respecto a Informes de SUNAT no se cita ninguno, dado que hasta la fecha la administración tributaria no ha establecido criterios vinculantes, acorde a lo establecido en el artículo 92° del Código Tributario vigente.

Asimismo, cabe precisar que las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal no

son de observancia obligatoria, acorde a los requisitos exigidos por el código tributario peruano.

III. Análisis de la doble imposición económica en las rentas obtenidas por el asociado como conformante de un contrato de asociación en participación.

A la pregunta: De manera general ¿Cree usted que las rentas obtenidas por el asociado están afectadas con una doble imposición económica por parte de la normatividad tributaria del impuesto a la renta vigente?

La mayoría de los entrevistados (5 de 6), considera que la normatividad interna promueve la doble imposición económica, en este caso, el impuesto a la renta de tercera categoría al interpretar que un primer momento declara y pagar el impuesto el asociante, y en un segundo momento el asociado, al tener que volver a declarar y pagar por una misma renta, en un mismo periodo, variando sólo los sujetos pasivos.

Sin duda, este hecho se corrobora con el análisis de las diferentes resoluciones de SUNAT y otras del Tribunal Fiscal donde se evidencia la doble imposición, sin embargo, el Tribunal Fiscal en reciente Resolución (RTF N°00637-2-2017), interpreta lo contrario, al considerar como desgravado la ganancia obtenida por el asociado, corrigiendo la doble imposición económica producida.

A la pregunta: ¿Qué interpretación le merece los alcances de Resolución de Superintendencia N°042-2000/SUNAT con respecto a las rentas obtenidas por el Asociado como parte de un contrato de Asociación en Participación?

El 50% de los entrevistados que se desempeñan como asesores independientes, señala que la Resolución de Superintendencia N°042-2000/SUNAT no es clara ni precisa en su sentido y alcance, originando inclusive una interpretación extensiva por parte de la Administración Tributaria, al interpretar en los procedimientos de fiscalización, la doble imposición económica y al extender su vigencia a periodos tributarios posteriores al ejercicio 1999.

Estos hechos, son cuestionables a los principios del derecho tributario, al interpretar de manera extensiva las obligaciones tributarias, y cuestionable también el instrumento normativo de menor jerarquía como es una Resolución de Superintendencia, hechos que deben ser corregidos en la normativa tributaria vinculada al impuesto a la renta.

A la pregunta: Según interpretación de la normatividad tributaria vigente y la doctrina tributaria: ¿Cuál es la interpretación correcta que se debe considerar para gravar las rentas obtenidas por el asociado? Explique.

El 100 % de los entrevistados sostiene que debe tomarse los criterios vertidos por el Tribunal fiscal en una reciente Resolución (RTF N°00637-2-2017), sin embargo, consideran que deberían tomarse en consideración las posiciones y criterios de otras jurisdicciones tributarias a nivel de Latinoamérica o Europa, en el sentido de ver todas las aristas tributarias y el control tributario que debería ejercer la Administración Tributaria (SUNAT).

Sugerencias y recomendaciones.

A la pregunta: ¿Según su opinión ¿Qué modificaciones normativas debe realizarse en la regulación en la materia antes consultada?

El 100% de los entrevistados sostiene que es urgente y necesario regular las obligaciones tributarias formales y sustanciales del asociante y asociante como conformantes de un contrato de asociación en participación respetando los principios tributarios como los de Legalidad y Reserva de Ley al regular con los instrumentos normativos que respeten la jerarquía de normas.

Asimismo, sostienen que la SUNAT debería preocuparse de controlar de una manera más efectiva las obligaciones tributarias de la asociación en participación y demás contratos de colaboración empresarial con respecto al impuesto a la renta y demás tributos vigentes en el sistema tributario peruano.

3.2 Propuesta teórica

3.2.1. Modificación normativa del artículo 18° de la Ley de Impuesto a la Renta

Si bien los artículos 14° y 65° de la Ley del Impuesto a la Rentas peruano, establecen que los Contratos de Asociación en Participación, no son considerados contribuyentes del impuesto, criterios que han sido ratificados en diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, sin embargo, dichos criterios uniformes no se cumplen en la interpretación del tratamiento tributario de las rentas obtenidas por el asociado como conformante de un Contrato de Asociación en Participación, evidenciándose posiciones diferentes de la Administración Tributaria (SUNAT) y del propio Tribunal Fiscal, siendo necesaria la modificación normativa de Ley del Impuesto a la Renta para corregir la doble imposición económica y la interpretación extensiva originada por la interpretación de la normativa interna, tal como ha quedado evidenciado en al presente investigación.

La presente modificación normativa se fundamenta en la doctrina tributaria orientada a eliminar la Doble Imposición Económica en los sistemas tributarios competitivos adoptando los lineamientos internaciones promovidos por la OCDE, institución al que nuestro país pretende ser miembro y está en proceso avanzando su afiliación.

Cabe recalcar, que dicha modificación normativa se debe aprobar respetando el principio de reserva de ley, es decir, con un dispositivo legal de igual o similar rango, acorde a los preceptos constitucionales y demás principios recogidos en el código tributario vigente.

La exposición de motivos del cambio normativo estará relacionada con la problemática y resultados analizados en al presente la presente investigación. La modificación normativa consistiría en incluir en la Ley del Impuesto a la Renta un inciso i), plateándose de la siguiente manera:

Artículo 18.- No son sujetos pasivos del impuesto

(...)

i) La participación de utilidades obtenida por el asociado como parte de un contrato de asociación en participación.

CONCLUSIONES

- Se ha determinado la existencia de doble imposición económica a las ganancias (participación en utilidades) obtenidas por el asociado como por parte de un contrato de colaboración empresarial, en función a la normatividad vigente del impuesto a la renta, criterios de interpretación que han sido validados por la administración tributaria (SUNAT) en sus procedimientos de fiscalización y en algunas resoluciones por el propio Tribunal Fiscal.
- Si bien las normas societarias regulan de manera general las obligaciones del asociado y asociante como conformantes de un contrato de asociación en participación, sin embargo, la normativa tributaria no lo regula de manera clara y precisa lo que se refleja en criterios de interpretación disímiles por parte los profesionales de la SUNAT y el Tribunal Fiscal materializado en diferentes resoluciones analizados en la presente investigación.
- El 100% de los especialistas tributarios entrevistados, reconoce que se carece de una regulación clara y precisa en relación a las rentas obtenidas por el asociado como conformante de un contrato de asociación en participación, resaltando el problema de la doble imposición económica y la colisión de la normatividad interna con los criterios de establecidos en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.
- La administración tributaria (SUNAT) no cuenta con un registro de control de los contratos de asociación en participación debido a la falta de regulación clara y precisa en la normatividad tributaria, lo que refleja una debilidad de control en los procesos tributaros, es más, a la fecha no cuenta con informes tributarios vinculantes acorde a lo establecido en el artículo 92° del código tributario vigente.

RECOMENDACIONES

- Proponer al poder Legislativo y/o ejecutivo por delegación de facultades, la implementación del cambio normativo de la ley del impuesto a la renta, específicamente los artículos 14° y 65°, teniendo en cuenta la propuesta teórica de la presente investigación, lo que permitirá corregir la doble imposición económica promovida por la interpretación de la normatividad interna, y lo más importante uniformizar los criterios e interpretación y aplicación de la Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, debiéndose reglamentarse mediante los dispositivos legales pertinentes.
- La administración tributaria (SUNAT) debe regular mediante una nueva Resolución de Superintendencia las obligaciones formales y las que se consideren necesarias, en relación a los contratos de asociación en participación, precisando las obligaciones del asociante, dado que necesario contar con ciertos mecanismos de control para fortalecer sus facultades de fiscalización, como por ejemplo, la obligación formal de comunicar a la administración tributaria dentro de un plazo razonable, el contrato suscrito por los conformantes, dado la importancia de la vinculación de gestión y económica. Se debería derogar la Resolución de Superintendencia N.º042-2000/SUNAT, por su imprecisión lo que ha originado la problemática investigada.
- La presente investigación debe ser tomada en consideración para el estudio de nuevos casos de doble imposición económica del impuesto a la renta peruano, a fin de adecuar a los nuevos lineamientos exigidos para sistemas tributarios competitivos, ello en alineamiento de los nuevos estándares de la OCDE, el cual nuestro país pretende ser miembro y que a la fecha ya cuenta con un gran avance de cumplimiento.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abogado Perú (s.f.). Ley General de Sociedades 26887. Libro Quinto. Contratos asociativos. <http://www.abogadoperu.com/ley-general-sociedades-libro-quinto-contratos-asociativos-titulo-19-abogado-legal.php>
- Actualidad Empresarial (2015). ¿Cómo funcionan los contratos de colaboración empresarial? http://aempresarial.com/web/revitem/41_17893_42087.pdf
- Aguirre, Mario. (2005). Instituto nacional de recursos naturales intendencia de recursos hídricos: marco conceptual y manejo de cuencas en el Perú. https://www.cepal.org/deype/noticias/noticias/7/44607/delimitacion_codificacion_cuencas.pdf
- Alva, Mario (2014). “El contrato de asociación en participación” <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/06/17/algunos-apuntes-sobre-el-contrato-de-asociacion-en-participacion/>
- Archivo digital del Congreso (2018). Normas legales. <http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/26887.pdf>
- Banco Mundial (2016). Perú Panorama general. <http://www.bancomundial.org/es/country/peru/overview>
- Betancourt, Jesús (2013). “La asociación en participación, como herramienta para una planeación fiscal?” <http://ri.uaq.mx/bitstream/123456789/2363/1/RI000893.pdf>
- Casas, Iván (2009) “Aspectos generales de la tributación del contrato de asociación o cuentas en participación” http://repositorio.uchile.cl/tesis/uchile/2009/de-casas_i/pdfAmont/de-casas_i.pdf
- Castillo, Lourdes (2012). Problemática en la aplicación del impuesto. <https://documan.pro/pdf/problem-193-tica-en-la-aplicaci-211-n-del-impuesto-164a81.pdf>
- Calderón (2002). Algunas implicancias tributarias del contrato de Joint Venture. file:///D:/TESIS/2018/TUESTA/11_1_MHKVPZEVBPWNYCVWOVLRBKRW_UZAFKJWXRHTHGXDINZWLBRIPT.pdf
- Duran (2009), en su artículo, “Régimen Tributario de los Contratos Asociativos”
- Ferrero, Alfredo (s.f.). Algunos apuntes sobre los contratos asociativos y su tratamiento en la Ley General de Sociedades peruana. <file:///C:/Users/Usuario2/Downloads/15821-62853-1-PB.pdf>

- Hernández (1991). Aspectos tributarios de los convenios pesqueros y del contrato de cooperación pesquera. http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev20_LHB.pdf
- Ley General de Sociedade (1997),
- OCDE, C. d. (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. París: Instituto de Estudios Fiscales.
- Procolombia (2018). Guía de contratos de colaboración. http://inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/Guia_de_Contratos_de_Colaboracion_WEB.PDF
- Navarro, Indira (2011). “Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio” <https://es.scribd.com/document/92510208/ANALISIS-TRIBUTARIO-DE-LOS-CONTRATOS-DE-ASOCIACION-EN-PARTICIPACION-Y-DE-CONSORCIO>
- Pro Inversión (2012). Ventajas territoriales 2016. <http://www.investinperu.pe/modulos/JER/PlantillaStandard.aspx?are=0&prf=0&jer=5%20650&sec=1>
- Proinversión (s.f.). Decreto ley n° 26120 - modifica la ley de promoción de la inversión privada en las empresas del estado. https://www.proinversion.gob.pe/RepositorioAPS/0/0/arc/ML_GRAL_INVERSION_DL_26120/15-D_L_26120.pdf
- Sucapuca, Richard (s.f.). Asociación en participación. Revista electrónica del trabajador judicial. <https://trabajadorjudicial.wordpress.com/asociacion-en-participacion/>
- SUNAT (2016). Informe N.° 012 -2016-SUNAT/5D0000. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i012-2016.pdf>
- Trujillo & Abarca (2015). Contrato de colaboración empresarial. <http://contratodecolaboracionempresarial.blogspot.pe/>
- Wolters, Kluwer (2018). Doble imposición. http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjE0sjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAMXVDTDUAAAA=WKE

ANEXOS

ANEXO 01
FICHA DOCUMENTAL

Objetivo general:

Determinar en base a la normatividad y jurisprudencia tributaria la doble imposición económica del Impuesto a la Renta que gravan las ganancias obtenidas por el Asociado como conformante de un Contrato de Asociación en Participación.

Criterios de análisis y resoluciones (fuentes primarias)
Existencia alguna limitación por parte de las normas societarias respecto a la forma en la cual se deben gestionar los contratos de asociación en participación, teniendo en cuenta las obligaciones contractuales.
Analizar la Resolución de Superintendencia N.º042-2000/SUNAT en su sentido y alcance a fin de evaluar la evidencia de doble imposición económica de la renta de tercera categoría u otro tipo de renta.
Identificar y analizar la existencia de Informes de la SUNAT como criterios vinculantes en relación a las obligaciones tributarias del asociante y asociado
Analizar los criterios vertidos por el Tribunal Fiscal en diversas Resoluciones: RTF N.º00732-5-2002; RTF N.º18351-4-2013; RTF N.º00637-2-2017 a fin de analizar los criterios de interpretación en relación a las obligaciones tributarias del asociante y asociado (Existencia de doble imposición económica), Así como, si dichas resoluciones constituyen de observancia obligatoria.

ANEXO 02
GUÍA DE ENTREVISTA

GUIA DE ENTREVISTA N° 01

La presente entrevista tiene por objetivo relevar información sobre el tratamiento del Impuesto a la renta de Tercera categoría obtenidas por el asociado como conformante de un contrato de Asociación en Participación a fin de elaborar un trabajo de investigación sobre la materia.

Apellidos y Nombres: _____

Centro Laboral: _____

Fecha: / /2018

Instrucciones:

Por favor responda a cada una de las preguntas que mejor refleje su criterio.

I. INFORMACIÓN GENERAL

1. ¿Qué funciones cumple en el cargo que desempeña?

.....
.....
.....

2. Según su experiencia e interpretación ¿Podría citar las principales controversias identificadas en la normatividad del Impuesto a la Renta con respecto al contrato de Asociación en Participación?

.....
.....
.....
.....
.....

3. ¿Cuál es su opinión sobre las obligaciones tributarias en relación a las rentas obtenidas por el asociante y asociado como parte de un contrato de asociación en participación

.....
.....
.....
.....
.....

4. ¿Creed usted que es necesario actualizar la normatividad tributaria peruana del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría para corregir algunos supuestos de doble imposición económica?

.....
.....
.....
.....
.....

II. ANÁLISIS DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS VINCULADOS AL IMPUESTO A LA RENTA DEL ASOCIANTE Y ASOCIADO COMO CONFORMANTES DE UN CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.

1. Según su análisis: ¿Cree usted que las normas del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría regulan de forma idónea las obligaciones formales y sustanciales del contrato de asociación en participación?

.....
.....
.....
.....
.....

2. ¿Cree usted que la Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, en sus Procedimientos, Informes y Resoluciones aplican de manera uniforme los alcances de la normatividad tributaria vigente con respecto a las obligaciones del asociante y asociado de un contrato de asociación en participación?

.....
.....
.....
.....
.....

3. ¿Considera usted que las normatividad tributaria peruana del impuesto a la renta está alineada a estándares internacionales con respecto al tratamiento tributario de las rentas obtenidas por los conformantes de un contrato de asociación en participación?

.....
.....
.....
.....
.....

4. Podría citar algunos Informes de SUNAT y/o Resoluciones del Tribunal Fiscal como precedentes del tratamiento tributario de las rentas obtenidas por el Asociado y Asociantes como parte de un contrato de Asociación en Participación?

.....
.....
.....
.....
.....

ANEXO 03

CUADRO DE OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

VARIABLES	CONCEPTO DE LAS VARIABLES	DIMENSIONES	INDICADORES	MEDICIÓN	TÉCNICA E INSTRUMENTO
Las normas y jurisprudencia tributaria del Impuesto a la Renta.	Conjunto de normas tributarias y decisiones tomadas por los tribunales y entidades administradoras de tributos en materia del Impuesto a la renta.	<ul style="list-style-type: none"> - Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta. - Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT - Jurisprudencia Tributaria 	<ul style="list-style-type: none"> - Obligaciones del Asociado y Asociante. - Determinación del Impuesto a la Renta. - Criterios vinculantes y no vinculantes 	<p>Nominal</p> <p>Nominal</p> <p>Nominal</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis Documental (Normas vigentes Resoluciones y jurisprudencia) / Entrevistas Profundidad.
La Doble Imposición Económica	Afectación de un mismo impuesto sobre una misma renta, en un periodo similar en diferente sujeto pasivo.	<ul style="list-style-type: none"> - Rentas Generadas - Sujetos Pasivos del Impuesto - Periodos de Imposición - Tasas del Impuesto a la Renta. 	<ul style="list-style-type: none"> - Categorías de Renta - Asociante y Asociado - Obligaciones mensuales y Anuales - Alícuotas del Impuesto 	<p>Nominal</p> <p>Nominal</p> <p>Nominal</p> <p>Nominal</p>	<p>Análisis Documental (Normas vigentes, Resoluciones y jurisprudencia) / Entrevistas Profundidad.</p>

ANEXO 04

CUADRO COMPARATIVO RESOLUCIONES DE SUNAT Y DEL TRIBUNAL FISCAL

RESOLUCIONES	POSICIÓN SUNAT	POSICIÓN TRIBUNAL FISCAL	POSICIÓN ESPECIALISTAS
Resolución de Superintendencia N.º042-2000/SUNAT (21.03.2000).	El asociante y asociado obligados a cumplir obligaciones formales y liquidación del impuesto a la renta de tercera categoría.	Según criterios vertidos en la Resolución del Tribunal Fiscal N°00732-5-2002 (13.02.2012), interpreta como válida la posición de la SUNAT.	EL 50% los entrevistados consideran su vigencia sólo temporal además reconocen que es imprecisa en sus alcances.
Resolución del Tribunal Fiscal N°00732-5-2002 (13.02.2012).	La SUNAT lo considera por coincidir con la interpretación de las obligaciones del asociante y asociado.	Considera la doble imposición económica al interpretar que el asociado declarará la participación devengada como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta	Sólo lo identifica el 50% de entrevistados que laboran en la SUNAT
Resolución del Tribunal Fiscal- RTF N°18351-4-2013 (10.12.2013).	No toma en consideración en sus actos administrativos por no ser la RTF de observancia obligatoria.	Reconoce que el asociado percibe renta desgravada, pero no interpreta los alcances de Resolución de Superintendencia N.º042-2000/SUNAT (21.03.2000).	Por mayoría coinciden con el criterio del Tribunal Fiscal vertido en esta Resolución de forma parcial.
Resolución del Tribunal Fiscal-	No toma en consideración en sus actos administrativos por	Interpreta de manea expresa el alcance de la Resolución de Superintendencia	El 100% de los entrevistados debe tomarse los criterios

RTFN°00637-2-2017 (23.01.2017).	no ser la RTF de observancia obligatoria.	N.°042-2000/SUNAT, sostiene que los alcances fueron transitorios y no pueden considerarse extensivos, además que el asociado percibe renta de tercera categoría desgravada.	vertidos por el Tribunal fiscal, sin embargo consideran que debe fijarse en una RTF de observancia obligatoria.
--	---	---	---

ANEXO 5

RESUMEN DE INFORMACIÓN DE LAS ENTREVISTAS A ESPECIALISTAS TRIBUTARIOS

Apellidos y Nombres	1.- José Luis Cari Luque	2.- Niza Melendrez Temoche	3.- Mónica Barrientos Aleman
Cargo	Supervisor – SUNAT	Auditor de la SUNAT	Auditor de la SUNAT
Opinión sobre las principales controversias tributarias – Impuesto a la Renta- Asociación en Participación	Falta regulación precisa sobre el tratamiento tributario del contrato de asociación en participación. .	Falta regulación precisa sobre el tratamiento de las obligaciones formales y sustanciales del asociante y asociado.	Falta regulación precisa sobre el tratamiento de las obligaciones formales y sustanciales del asociante y asociado.
Opinión sobre obligaciones tributarias del asociante y asociado	Falta regulación precisa sobre el tratamiento de las obligaciones formales y sustanciales del asociante y asociado en diferentes tributos	Falta regulación precisa sobre el tratamiento de las obligaciones formales y sustanciales del asociante y asociado sobre todo en relación al impuesto a la renta de tercera categoría.	Falta regulación precisa sobre el tratamiento de las obligaciones formales y sustanciales del asociante y asociado en diferentes tributos.

Opinión sobre idoneidad de las normas del Impuesto a la renta	La actual normatividad tributaria carece de idoneidad.	La actual normatividad tributaria carece de idoneidad	La actual normatividad tributaria carece de idoneidad
Opinión sobre uniformidad de criterios de SUNAT y el Tribunal Fiscal	A la fecha que no existe criterios de interpretación uniforme, como evidencia las Resoluciones publicadas.	A la fecha que no existe criterios de interpretación uniforme.	A la fecha que no existe criterios de interpretación uniforme.
Opinión sobre alineamiento del Impuesto a la renta a estándares internacionales	Señala que desconoce el tratamiento tributario internacional de las rentas y ganancias obtenidas por los contratos de colaboración empresarial	Señala que desconoce el tratamiento tributario internacional de las rentas y ganancias obtenidas por los contratos de colaboración empresarial	Señala que desconoce el tratamiento tributario internacional de las rentas y ganancias obtenidas por los contratos de colaboración empresarial
Opinión sobre informes, resoluciones y RTF sobre contrato de Asociación en Participación	Resoluciones del Tribunal Fiscal : N°00732-5-2002; N° 18351-4-2013 y N° 637-2-2017, regulan de forma parcial.	Resoluciones del Tribunal Fiscal N°00732-5-2002; N° 18351-4-2013 y N° 637-2-2017, regulan de forma parcial.	Resoluciones del Tribunal Fiscal N°00732-5-2002; RTF N° 18351-4-2013 y N° 637-2-2017, regulan de forma parcial.

Opinión sobre doble imposición económica – Participación del Asociado	Sí, en tanto se considere tanto al asociante como al asociado obligados al pago del impuesto a la Renta.	Sí, en tanto se considere tanto al asociante como al asociado obligados al pago del impuesto a la Renta.	Sí, en tanto se considere tanto al asociante como al asociado obligados al pago del impuesto a la Renta
Opinión sobre alcances de la Resolución de Superintendencia N°042-2000/SUNAT	Establece reglas para los contratos celebrados en 1999 en adelante y valida los criterios que aplica la SUNAT.	Establece reglas para los contratos celebrados en 1999 en adelante y valida los criterios que aplica la SUNAT.	Establece reglas para los contratos celebrados en 1999 en adelante y valida los criterios que aplica la SUNAT.
Opinión sobre interpretación correcta del tratamiento tributario – participaciones del asociado	Gravar al asociado y asociante mientras no exista jurisprudencia de observancia obligatoria o cambio normativo.	Gravar al asociado y asociante mientras no exista jurisprudencia de observancia obligatoria o cambio normativo.	Gravar al asociado y asociante mientras no exista jurisprudencia de observancia obligatoria o cambio normativo.
Sugerencias y Recomendaciones	Mejorar la regulación actual estableciendo como regla que el asociante asuma la totalidad de las obligaciones tributarias, siendo así inafectas las rentas que perciba el asociado	Realizar los cambios normativos pertinentes acorde a los criterios vertidos en la RTF y N° 637-2-2017.	Realizar los cambios normativos pertinentes acorde a los criterios vertidos en la RTF y N° 637-2-2017.

ANEXO 6

RESUMEN DE INFORMACIÓN DE LAS ENTREVISTAS A ESPECIALISTAS TRIBUTARIOS

Apellidos y Nombres	4.- Oscar Cabanillas Bazán	5.- José Antonio Avalos Manayay	6.- Oscar William Balcázar Sánchez
Cargo	Asesor Tributario Independiente	Asesor de estudio Tributario	Asesor de estudio Tributario
Opinión sobre las principales controversias tributarias – Impuesto a la Renta- Asociación en Participación	Tratamiento tributario sobre las rentas obtenidas por el asociado, considerarlo gravado o no gravado con impuesto a la renta o como dividendos.	Tratamiento tributario sobre las rentas obtenidas por el asociado, considerarlo gravado o no gravado con impuesto a la renta o como dividendos.	Tratamiento tributario sobre las rentas obtenidas por el asociado, considerarlo gravado o no gravado con impuesto a la renta o como dividendos.
Opinión sobre obligaciones tributarias del asociante y asociado	El asociante es el contribuyente del impuesto y como tal está obligado a cumplir con las obligaciones formales y sustanciales	El asociante es el contribuyente del impuesto y como tal está obligado a cumplir con las obligaciones formales y sustanciales	El asociante es el contribuyente del impuesto y como tal está obligado a cumplir con las obligaciones formales y sustanciales
Opinión sobre idoneidad de las normas del Impuesto a la renta	No adecuado por no existir jurisprudencia de observancia obligatoria	No adecuado por no existir jurisprudencia de observancia obligatoria.	No adecuado por no existir jurisprudencia de observancia obligatoria.

Opinión sobre uniformidad de criterios de SUNAT y el Tribunal Fiscal	A partir del año 2001 la normativa es más clara y el Tribunal Fiscal y la SUNAT han emitido jurisprudencia y doctrina de manera no uniforme	No existe criterios uniformes en los actos administrativos de SUNAT y el Tribunal Fiscal	No existe criterios uniformes en los actos administrativos de SUNAT y el Tribunal Fiscal
Opinión sobre alineamiento del Impuesto a la renta a estándares internacionales	A nivel internacional se otorga el mismo tratamiento a este tipo de contratos- No precisa.	Señala que desconoce el tratamiento tributario internacional de las rentas y ganancias obtenidas por los contratos de colaboración empresarial	Señala que desconoce el tratamiento tributario internacional de las rentas y ganancias obtenidas por los contratos de colaboración empresarial
Opinión sobre informes, resoluciones y RTF sobre contrato de Asociación en Participación	Se ha regulado algunas precisiones en la RTF N° 18351-4-2013.	Sólo cita RTF N° 637-2-2017, indica que debe ser la correcta.	Sólo cita RTF N° 637-2-2017, indica que debe ser la correcta.
Opinión sobre doble imposición económica – Participación del Asociado	Al considerarse como dividendos no se gravan en la empresa asociada, en tal sentido no existe doble imposición.	Al considerar tanto al asociante como al asociado obligados al pago del impuesto a la Renta de tercera categoría	Al considerar tanto al asociante como al asociado obligados al pago del impuesto a la Renta de tercera categoría

<p>Opinión sobre alcances de la Resolución de Superintendencia N°042-2000/SUNAT</p>	<p>Me parece adecuado debido a que es el último año en 1999 que se considera como contribuyente al contrato de asociación en participación.</p>	<p>Establece reglas para los contratos celebrados en 1999, sin embargo, la administración tributaria, interpretando extensivamente a periodos posteriores, carece de legalidad.</p>	<p>Establece reglas para los contratos celebrados en 1999, sin embargo, la administración tributaria, interpretando extensivamente a periodos posteriores, carece de legalidad.</p>
<p>Opinión sobre interpretación correcta del tratamiento tributario – participaciones del asociado</p>	<p>Cabe la posibilidad que las rentas pasivas del asociado deben considerarse como dividendos.</p>	<p>Sólo gravar las rentas percibidas por el asociante, quien debe cumplir con obligaciones formales y sustanciales</p>	<p>Sólo gravar las rentas percibidas por el asociante, quien debe cumplir con obligaciones formales y sustanciales</p>
<p>Sugerencias y Recomendaciones</p>	<p>Precisar alcances claros sobre el tratamiento tributario del contrato de asociación en participación.</p>	<p>Realizar los cambios normativos pertinentes acorde a los criterios vertidos en la RTF N° 637-2-2017.</p>	<p>Realizar los cambios normativos pertinentes acorde a los criterios vertidos en la RTF N° 637-2-2017.</p>