

Los Contratos de Colaboración Empresarial y de Asociación en Participación Celebrados entre Partes Domiciliadas en el País: su Tratamiento Tributario en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley del Impuesto General a las Ventas

Luis Alberto Araoz Villena *
Andrés Ramírez-Gastón Seminario **

“Mediante un estilo detallado y completo, el autor explica respecto del tratamiento normativo que la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto a las Ventas viene otorgando a los contratos de colaboración empresarial y los contratos de participación entre partes no domiciliadas. Así, no deja de incluir una perspectiva contable, haciendo una diferenciación respecto del trato que se les da a estas figuras y la óptima aplicación y/o desarrollo que se les debería dar en el ámbito societario.”

1. Introducción

El tratamiento tributario aplicable a los contratos de colaboración empresarial y a los contratos de asociación en participación ha variado a lo largo de los años. Sin embargo, desde el año 1999, el régimen aplicable a este tipo de contratos no ha sufrido modificaciones importantes, habiendo sido mejorado con el objeto de adecuarlo en lo posible al régimen mercantil de tales contratos. En ese sentido, el presente artículo tiene como objetivo determinar cuál es el actual régimen tributario aplicable a los referidos contratos de colaboración empresarial y de asociación en participación, pues consideramos que todavía pueden existir dudas respecto de algunos temas importantes.

Los contratos de colaboración empresarial y de asociación en participación son parte de la amplia gama de alternativas que el derecho propone para la realización de negocios. Así, cuando una persona decide iniciar un negocio o empresa, es común que busque asociarse con otras personas para no asumir el costo íntegro de llevar a cabo el negocio. En otras palabras, la búsqueda de socios responde a la necesidad de compartir el riesgo que implica llevar adelante una

empresa, pues nadie puede asegurar que la empresa generará un resultado positivo.

En ese sentido, nuestro ordenamiento legal ofrece varios mecanismos para que las personas lleven adelante negocios o empresas, entre ellos, la conformación de personas jurídicas o de sociedades con responsabilidad limitada, en las cuales pueden participar varios socios o accionistas. De esta forma, los socios o accionistas asumen un riesgo equivalente al monto de su aporte, sin comprometer la totalidad de su capital, pero con un ánimo de afectarse al negocio de manera conjunta y en una forma que normalmente es permanente.

En cambio, los contratos de colaboración empresarial y de asociación en participación constituyen contratos en virtud de los cuales las partes también se distribuyen el riesgo de un negocio o empresa, pero sin necesidad de constituir una persona jurídica o una sociedad. Así, las partes pueden incursionar en diferentes negocios sin comprometer la totalidad de su capital y sin formar una nueva persona jurídica.

La posibilidad de establecer un plazo de duración del contrato también constituye una característica que

* Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, especialista en Derecho Tributario, Comercial y Derecho Administrativo. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario, integrando su Consejo Directivo en varios periodos. Miembro de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) – Grupo Peruano, desde 1989. Socio del Estudio Echeopar. Concluido en Diciembre de 2006.

** Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú (Lima, 2005). Especialista Asesor en asuntos vinculados a los diversos tributos que inciden en las actividades económicas en el Perú (Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Tributos Municipales, entre otros).

hace de estos contratos un mecanismo atractivo para los empresarios, pues logran limitar aún más el riesgo asumido, reduciéndolo a un período determinado de tiempo, en la medida en que no se concibe que los contratos de colaboración empresarial y de asociación en participación sean utilizados para negocios permanentes, que son propios de una sociedad.

Así, probablemente, como consecuencia de la cierta estabilidad que ha existido en los últimos años respecto del tratamiento tributario aplicable a estos contratos, es que los contratos de colaboración empresarial y de asociación en participación son cada vez más utilizados, razón por la cual resulta importante conocer cuál es el tratamiento tributario aplicable a estos contratos.

Teniendo en cuenta esta estrecha vinculación que existe entre los aspectos mercantiles y los aspectos tributarios relacionados con los contratos de colaboración empresarial y de asociación en participación, iniciaremos este trabajo analizando algunos aspectos mercantiles vinculados con dichos contratos.

2. Aspectos Mercantiles

2.1. Contratos de Colaboración Empresarial y Contratos Asociativos

Un tema que es importante precisar es que la Ley General de Sociedades (en adelante, "la LGS") contiene disposiciones referidas a los "contratos asociativos" y no menciona a los "contratos de colaboración empresarial". En cambio, la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, "el IR") y la Ley del Impuesto General a las Ventas (en lo sucesivo, "el IGV"), que veremos más adelante, en ningún momento utilizan el término "contratos asociativos", sino que se refieren más bien a los *"joint ventures"*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial¹.

En ese sentido, surge una primera interrogante, que es: ¿Los contratos de colaboración empresarial y los contratos asociativos son distintos o responden al mismo concepto?

Teniendo en cuenta lo anterior, esto es, que en nuestro ordenamiento legal no existe una definición¹ clara y precisa sobre qué es un contrato de colaboración empresarial, debemos remitirnos a la doctrina (como fuente de derecho) para determinar la naturaleza de este tipo de contratos y su relación con los contratos asociativos.

Ahora bien, previamente, es necesario recordar las disposiciones de la LGS referidas a los contratos asociativos. De esta forma, podremos relacionar estos contratos con el concepto de contrato de colaboración empresarial al que lleguemos a partir de la doctrina.

Así, tenemos que, de acuerdo con el artículo 438° de la LGS, se considera contrato asociativo aquél que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Este artículo continúa señalando que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Como se puede apreciar, la LGS ha optado por establecer, de forma general, cuáles son las características de este tipo de contratos, poniendo énfasis en la realización de negocios que generen beneficios en común a las partes contratantes, aunque sin llegar a constituir una persona jurídica.

Más adelante, en sus artículos 440° y 445°, la LGS ha regulado expresamente dos tipos de contratos asociativos, que son, la asociación en participación y el consorcio. Sobre este particular, cabe señalar que no existe una disposición que limite la voluntad de las partes a la celebración de los contratos asociativos expresamente tipificados por la LGS. Por tanto, tal como señala Enrique Elías Laroza, "nada impide que las partes celebren contratos asociativos que pueden no adecuarse a los esquemas de la asociación en participación o del consorcio, si así lo desean. Ellos serán contratos inominados y atípicos"².

En conclusión, a partir de la definición de la LGS, se puede afirmar que son contratos asociativos aquellos que tienen un fin común para todos los intervinientes, que su objeto es la participación o integración en negocios o empresas determinadas y que no dan lugar a la formación de una persona jurídica.

Teniendo en cuenta lo anterior, a continuación corresponde determinar la naturaleza de los contratos de colaboración empresarial y la relación que existe entre éstos y los contratos asociativos.

Al respecto, Manuel de la Puente y Lavalle señala que, "son contratos de colaboración o de cooperación los que están orientados a facilitar la obtención de un fin determinado, mediante una participación en la actividad destinada a alcanzar dicho fin. Tales son el mandato, la comisión, el corretaje, la edición"³.

Con relación a los contratos asociativos, Manuel de la Puente y Lavalle señala que, "...tienen los contratos asociativos finalidad similar, tan es así que algunos autores los clasifican entre los contratos de colaboración, cuya característica es que los contratantes persiguen un fin común"⁴. Dicho autor agrega que, "la diferencia entre unos (contratos de colaboración empresarial) y otros (contratos asociativos) radica en que en los primeros uno de los contratantes es el que persigue el fin y el

1 Más adelante, veremos que existe una referencia a los contratos de colaboración empresarial en el Reglamento de la Ley del IGV.

2 ELÍAS LAROZA, Enrique. "Ley General de Sociedades Comentada". Normas Legales S.A. Trujillo, 1999. p. 892.

3 DE LA PUENTE Y LAVALLE, Manuel. "El Contrato en General". Tomo I. Tercera Edición. Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1996. p. 246.

4 Ibid.

otro ayuda a obtener el fin querido por el primero, mientras que en los contratos asociativos el interés de los contratantes de alcanzar la finalidad común es principal para todos ellos⁵.

Por su parte, para Enrique Elías Laroza: "... analizando los contratos de colaboración, que son los que se celebran entre personas que buscan realizar una actividad para lograr un fin concreto, vemos que entre ellos se encuentran los 'contratos asociativos', que procuran alcanzar un objeto común a todos los contratantes"⁶.

De otro lado, Pablo Barbieri considera que el contrato de colaboración empresarial es el género que contiene diversas especies que dependen del grado de relación que une a las distintas partes contratantes. Según dicho autor, citando una de las conclusiones obtenidas en un importante evento académico, "son contratos de colaboración los que tienen por finalidad la consecución de un propósito común"⁷.

Asimismo, Juan Farina⁸ ubica a los contratos asociativos dentro de los contratos de colaboración empresarial. En ese sentido, dicho autor agrega que los contratos de colaboración son aquellos en los cuales media una función de cooperación de una parte hacia otra para alcanzar el fin que ha determinado el advenimiento del contrato. Este fin puede ser una gestión a realizar, un resultado a obtener o una utilidad a conseguir y repartir.

Messineo⁹ también afirma que los contratos asociativos pueden ubicarse dentro de los contratos de colaboración empresarial, siendo los primeros la especie y los últimos el género.

Al respecto, concordamos con los autores antes citados, en el sentido de considerar que los contratos de colaboración empresarial son el género del cual forman parte, como una de sus especies, los contratos asociativos.

En efecto, los contratos de colaboración empresarial cuentan con el elemento de cooperación que también existe en los contratos asociativos y que en estos últimos se da en función de un objetivo que es común a las partes del contrato.

En otras palabras, en los contratos de colaboración prevalece un elemento de cooperación de una parte hacia otra, o recíprocamente, para alcanzar el fin que ha determinado la celebración del negocio, el mismo que puede ser una gestión a realizar, un resultado a obtener o una utilidad a conseguir y repartir. De la misma forma, en los contratos asociativos existe un interés de las partes

en conseguir también una finalidad común, razón por la cual celebran el contrato a fin de satisfacer los intereses de cada una de ellas.

En ese sentido, consideramos que la diferencia que advierte el doctor Manuel de la Puente y Lavalle entre los contratos de colaboración empresarial y los contratos asociativos no desvirtúa la conclusión a la que hemos llegado, pues al encontrarnos frente al género y a una de sus especies, es lógico que el género abarque varias especies que no necesariamente tienen características iguales unas con otras, sino que comparten las mismas características esenciales. Así, existirán contratos de colaboración empresarial que no serán considerados contratos asociativos.

Sin embargo, reiteramos que en la medida en que en los contratos de colaboración y en los de asociación existe una finalidad común esencial para los contratantes, podemos afirmar que ambas formas de contratación se encuentran en una relación de género a especie.

2.2. Contrato de Asociación en Participación

El primer tipo de contrato que regula la LGS dentro de su Libro Quinto dedicado a los contratos asociativos, y que conforme a lo indicado anteriormente es también un contrato de colaboración empresarial desde el punto de vista del derecho mercantil, es el contrato de asociación en participación.

Con relación a este tipo de contrato, cabe señalar que ya estaba regulado en la anterior Ley de Sociedades Mercantiles, no habiéndose producido modificaciones significativas con la entrada en vigencia de la LGS. Así, la LGS establece en forma bastante clara cuales son las características de este contrato.

En efecto, de acuerdo con el artículo 440° de la LGS, el contrato de asociación en participación es aquél 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 una determinada contribución, que puede ser en dinero, bienes o servicios.

De otra parte, el artículo 441° de la LGS señala las características de este tipo de contrato cuando establece que, el asociante es quien actúa en nombre propio, correspondiéndole exclusivamente la gestión del negocio, vale decir, no existe una relación jurídica entre los terceros y los asociados. En otras palabras, los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente a los asociados, ni éstos ante aquellos.

5 Ibid.

6 ELÍAS LAROZA, Enrique. Op cit., p. 895.

7 BARBIERI, Pablo. "Contratos de Empresa". Editorial Universidad. Buenos Aires, 1998, p. 256.

8 FARINA, Juan M. "Contratos comerciales modernos". Astrea. Buenos Aires, p. 769

9 MESSINEO. "Manual". Tomo IV, p. 536: citado por FARINA, Juan M. "Contratos comerciales modernos". Astrea. Buenos Aires, p. 769

El artículo 443° de la LGS establece una presunción de propiedad de los bienes contribuidos por los asociados, al disponer que, respecto de terceros, tales bienes se presumen de propiedad del asociante, salvo aquellos que se encuentren inscritos en el Registro a nombre del asociado. El objeto de esta disposición es proteger a los terceros para que, como dice Enrique Elías Laroza¹⁰, puedan probar la utilización de un bien por parte del asociante en la gestión de la asociación en participación y tengan acción contra dicho bien, por presumirse de propiedad del asociante, salvo que se trate de un bien que figure inscrito en el Registro a nombre del asociado.

Finalmente, el artículo 444° de la LGS regula las participaciones de los asociados cuando señala que, salvo pacto en contrario, los asociados participan en las pérdidas en la misma medida en que participan en las utilidades, y que las pérdidas que los afecten no deben exceder el importe de su contribución. Asimismo, esta disposición permite pactos especiales al establecer que, 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 como en las pérdidas sin que exista una determinada contribución.

Como puede verse de lo anterior, la LGS ha establecido, claramente, las características esenciales de este contrato, que son las siguientes: (i) no origina la creación o nacimiento de una persona jurídica; (ii) el asociante actúa a nombre propio y está encargado, exclusivamente, de la gestión del negocio; (iii) la contribución del asociado es utilizada por el asociante en su negocio; y, (iv) salvo pacto en contrario, el asociado participa en los resultados de la empresa, vale decir, en las pérdidas y en las utilidades.

En consecuencia, debemos indicar que, en principio, el contrato de asociación en participación se caracteriza por ser un contrato por el cual una persona que tiene un negocio, denominada asociante, permite que un tercero participe en los resultados de su negocio a cambio de una contribución. Como se puede apreciar, a cambio de su contribución, el asociado obtiene un derecho expectatio (similar al que adquiere el accionista de una sociedad) de participar en los resultados del negocio del asociante. Así, en el caso de que el negocio genere utilidades, el asociado será titular de un derecho de crédito frente al asociante.

Esta situación ha sido graficada por César Talledo¹¹, quien señala que: “del contrato nace la obligación de realizar la contribución; de la realización de la contribución nace el derecho abstracto a participar en las utilidades que se obtengan; ese derecho da pie a un derecho de crédito una vez obtenidas las utilidades. La utilidad que corresponde al asociado es el objeto

de ese derecho de crédito. En otras palabras, la causa de las utilidades atribuibles al asociado no reside en la contribución realizada por él, sino en el hecho de que el negocio del asociante ha dado utilidades”.

En conclusión, el asociado no recibe una retribución por realizar su contribución, sino que adquiere un derecho a participar en las utilidades del asociante. Como veremos luego, lo antes expuesto es de suma importancia para el análisis tributario.

2.3. Contratos de Consorcio y de Joint Venture

Después de tratar el contrato de asociación en participación, la LGS regula como otro contrato asociativo al consorcio, que también es un contrato de colaboración empresarial desde el punto de vista del derecho mercantil.

Así, conforme al artículo 445° de la LGS, el contrato de consorcio es aquél por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía y correspondiendo a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido.

Como se puede apreciar, la definición de la LGS respecto del consorcio es similar a la de la asociación en participación, salvo en cuanto a que cada una de las partes mantiene su propia autonomía. Esto último constituye la diferencia sustancial entre ambos tipos de contrato, porque, a diferencia de la asociación en participación, en el consorcio no existen contratantes ocultos, pues todos sus miembros participan directamente en el negocio o empresa.

El artículo 446° de la LGS regula la situación de los bienes que los miembros del consorcio afectan al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido, los cuales continúan siendo de propiedad exclusiva de los miembros del consorcio. Este artículo también dispone que la adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad.

Por último, el artículo 448° de la LGS dispone que, el contrato deberá establecer el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio; y que de no hacerlo, se entenderá que es en partes iguales.

Ahora bien, como se ha visto anteriormente, existen otros tipos de contratos asociativos que no están tipificados y regulados por la LGS, por lo que son atípicos. Como en los casos anteriores, estos también son contratos de colaboración empresarial desde el punto de vista del derecho mercantil.

10 ELÍAS LAROZA, Enrique. Op.cit., p. 896.

11 TALLEDO MAZÚ, César. “La asociación en participación, el consorcio y el joint venture: aspectos contractuales y tributarios”. Cuadernos Tributarios. N° 22. Asociación Fiscal Internacional – Grupo peruano, Lima, 1998. p. 28.

El principal de estos contratos es el que proviene de la legislación anglosajona, denominado como contrato de *joint venture* y que también es conocido como contrato de riesgo compartido. Es difícil definirlo porque, tal como dice Enrique Elías Laroza¹², “engloba varios contratos de caracteres esenciales diferentes e, inclusive, sociedades con personalidad jurídica”.

En todo caso, para Max Arias Schreiber, el contrato de *joint venture* es “un instrumento contractual que responde a la necesidad de movilizar capitales en búsqueda de alta rentabilidad y correlativa reducción de riesgos, en el que las partes se juntan con un criterio de co-participación que asume las más diferentes formas y matices. No existe, pues, una definición exacta y final de este contrato, sino que hay varios conceptos del mismo según sean las modalidades que aparezcan en su concertación. Pero sin duda alguna, coincidimos con quienes señalan que se trata de un instrumento destinado a establecer o fortalecer vínculos entre empresas que buscan un propósito común, destinado a poner en marcha un negocio o modernizar uno que ya existe. En este contrato pueden las partes actuar de modo individual o crear una empresa que tenga personalidad jurídica y patrimonio propio”¹³.

Como se puede apreciar, el *joint venture* tiene bastante similitud con el contrato de consorcio, pero su notoria amplitud enriquece las posibilidades de los contratantes para hacer negocios, abarcando más opciones que las que brinda el consorcio.

3. Aspectos Tributarios

3.1. Contratos de Colaboración Empresarial

3.1.1. Impuesto a la Renta

Como se sabe, la Ley N° 27034, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 30 de diciembre de 1998 y que modificó la Ley del IR a partir del 1 de enero de 1999, significó un cambio importante en el tratamiento tributario aplicable a los contratos de colaboración empresarial. Así, de un régimen de transparencia fiscal en el cual en todos los casos los contribuyentes eran las partes contratantes de los contratos de colaboración empresarial, se pasó a un sistema en el cual, de una parte, los contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente son considerados personas jurídicas y contribuyentes del impuesto, y de otra parte, los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente mantienen el régimen anterior.

A continuación, pasamos a analizar el tratamiento tributario aplicable actualmente a cada caso.

a. Contratos de Colaboración Empresarial con Contabilidad Independiente

De acuerdo con el artículo 14° de la Ley del IR, son contribuyentes del impuesto las personas naturales, sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. Esta norma agrega en su literal k) que, para los efectos del IR, se considera persona jurídica, entre otras, a los *joint ventures*, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes. No obstante que los contratos de asociación en participación son de colaboración empresarial, este literal k) no los incluye como persona jurídica, porque actualmente no existe ninguna norma legal que permita que las asociaciones en participación lleven contabilidad independiente. La contabilidad que tiene relevancia para los propósitos del IR es la del asociante, que es el contribuyente de ese tributo.

De esta manera, el contrato de colaboración empresarial que lleva contabilidad independiente es considerado un sujeto distinto a sus partes contratantes, estando afecto al IR como contribuyente, debiendo, en consecuencia, obtener su propio Registro Único de Contribuyente (RUC).

Ahora bien, el artículo 65° de la Ley del IR establece que, los *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deben llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes. En otras palabras, la Ley del IR obliga a los *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, a llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes.

Por tanto, en principio, los contratos de *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, son contribuyentes del IR, en la medida en que están obligados a llevar contabilidad independiente. Sin embargo, cabe señalar que la Ley del IR establece dos excepciones que serán analizadas en el punto siguiente.

Teniendo en cuenta lo expuesto, el tratamiento tributario aplicable a los contratos de colaboración empresarial que llevan contabilidad independiente es el mismo al que están afectos todas las personas jurídicas.

En consecuencia, la tasa del IR que grava la renta neta de dichos contratos es de 30%. Los contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente podrán deducir los gastos permitidos por la Ley del IR, incluso vía depreciación. Asimismo, a las utilidades que se distribuyan en favor de personas jurídicas no domiciliadas en el país y de personas naturales les es aplicable la tasa de 4.1%.

12 ELÍAS LAROZA, Enrique. Op.cit., p. 889.

13 ARIAS SCHREIBER, Max. “Los Contratos Modernos”. Tomo I. W.G. Editor. Lima, 1994, p. 133.

b. Contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente

Conforme a lo expuesto en el literal anterior, el artículo 65° de la Ley del IR obliga a los *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, a llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes.

“(...) el tratamiento tributario aplicable a los contratos de colaboración empresarial que llevan contabilidad independiente es el mismo al que están afectos todas las personas jurídicas.”

Sin embargo, la misma Ley del IR ha previsto dos excepciones. En efecto, el artículo 65° de la Ley del IR establece que, en aquellos casos en los que, por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante puede contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas puede llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la Administración Tributaria, la cual aprobará o denegará la solicitud en un plazo no mayor a quince días. Asimismo, el indicado artículo 65° también señala que, tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a un año, cada parte contratante puede contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas puede llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto comunicarlo a la Administración Tributaria.

Así, cuando estamos frente a alguna de las excepciones descritas en el párrafo anterior, el artículo 14° de la Ley del IR ha dispuesto en su párrafo final que, en el caso de los *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

En otras palabras, a diferencia de lo que sucede con los contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente que son considerados contribuyentes del impuesto, en el caso de los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, los contribuyentes del IR son las partes contratantes.

En ese sentido, la Ley del IR no le ha otorgado la condición de contribuyente al contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente. Así, el contrato de colaboración empresarial sin contabilidad

independiente no existe como una persona o contribuyente distinto a las partes contratantes.

Por tanto, la utilidad o pérdida que genere el contrato deberá ser considerada por cada parte contratante en función de lo dispuesto en el contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente.

Al respecto, el artículo 29° de la Ley del IR señala que, las rentas provenientes de los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente se considerarán de las partes contratantes, reputándose distribuidas en favor de dichas personas aún cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Igual regla se aplica en el caso de las pérdidas, aún cuando ellas no hayan sido cargadas en las cuentas correspondientes.

En ese sentido, aún cuando no se hayan pagado las utilidades o atribuido las pérdidas, dichas utilidades o pérdidas deben ser consideradas por las partes contratantes en el ejercicio gravable en que se generen y devenguen. Así, el 31 de diciembre de cada ejercicio gravable se devenga la utilidad o la pérdida que haya generado el contrato, por lo que las partes contratantes deben considerar en el ejercicio gravable al que corresponda la utilidad o la pérdida que se ha generado, al margen de si ésta se acreditó o cargó, según sea el caso, en sus respectivas cuentas.

En efecto, el artículo 18° del Reglamento de la Ley del IR establece que, los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente atribuirán sus rentas a las personas jurídicas o naturales que las integran o que sean parte contratante al cierre del ejercicio gravable o, también, al término del contrato, lo que ocurra primero.

Por otro lado, el artículo 65° de la Ley del IR también prevé la posibilidad de que una de las partes del contrato sea quien lleve la contabilidad del mismo. En estos casos, la parte que lleve la contabilidad del contrato es denominada operador. Este artículo excluye la posibilidad de que el operador no sea una de las partes del contrato.

Así, de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 022-98-SUNAT, el operador debe emitir un documento denominado “documento de atribución” para que los demás partícipes de un consorcio, *joint venture* u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente a la de sus socios, puedan sustentar el porcentaje de gasto, costo o crédito fiscal para los efectos tributarios que les corresponda.

De esta manera, el gasto o costo que provenga de las adquisiciones que realice el operador en cumplimiento del contrato de colaboración empresarial deberá ser atribuido a las demás partes del contrato en la forma dispuesta en el propio contrato, para los efectos de la determinación del IR de cada una de las partes.

3.1.2. Impuesto General a las Ventas

Al igual que en el caso del IR, según el artículo 9º de numeral 9.3 de la Ley del IGV, son contribuyentes del impuesto, los consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial¹⁴ que lleven contabilidad independiente. En cambio, los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente no son considerados contribuyentes del impuesto, por lo que, como veremos más adelante, bajo determinadas condiciones señaladas por el Reglamento del IGV, las operaciones realizadas entre las partes del contrato no están gravadas con el impuesto.

A continuación, pasamos a desarrollar el tratamiento tributario aplicable a cada uno de tales contratos.

a. Contratos de Colaboración Empresarial con Contabilidad Independiente

Conforme con lo antes expuesto, para la Ley del IGV son contribuyentes del impuesto los consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente.

Por consiguiente, el contrato será contribuyente del impuesto por las operaciones gravadas que realice, vale decir, por: (i) la venta en el país de bienes muebles; (ii) la prestación o utilización de servicios en el país; (iii) los contratos de construcción; (iv) la primera venta de bienes inmuebles que realicen los constructores de los mismos; y, (v) la importación de bienes.

Asimismo, las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción que realice el contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente otorgarán el derecho de utilizar el crédito fiscal correspondiente, siempre que se cumplan los requisitos sustanciales y formales respectivos.

En resumen, el tratamiento tributario aplicable a estos contratos es el mismo que aquél que le corresponde a una persona jurídica.

Ahora bien, respecto de las operaciones que las partes realicen con el contrato, es necesario determinar si dichas operaciones están o no gravadas con el IGV.

Sobre este particular, el numeral 10 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del IGV regula las relaciones entre las partes del contrato y el contrato mismo, señalando que los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente serán sujetos del impuesto, siéndoles de aplicación, además de las normas generales, las siguientes reglas:

- a) La asignación al contrato de bienes, servicios o contratos de construcción hechos por las partes contratantes son operaciones con terceros; siendo su base imponible el valor asignado en el contrato, el que no podrá ser menor a su valor en libros o costo del servicio o contrato de construcción realizado, según sea el caso.
- b) La transferencia a las partes de los bienes adquiridos por el contrato estará gravada, siendo su base imponible el valor en libros.
- c) La adjudicación de los bienes obtenidos y/o producidos en la ejecución de los contratos está gravada con el Impuesto, siendo la base imponible su valor al costo.

“(…) únicamente se considera como contribuyente al asociante, en la medida en que éste es quien lleva a cabo el negocio.”

En ese sentido, teniendo en cuenta lo expuesto en los párrafos precedentes respecto de la condición de contribuyente del contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, el concepto que está detrás de lo dispuesto por el numeral 10 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del IGV consiste en tratar al contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente como un tercero (que también es contribuyente del IGV) distinto de las partes contratantes, por lo que las operaciones que se realicen entre el contrato y las partes contratantes están gravadas con el IGV, en la medida en que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del impuesto, esto es, que se trate de una venta en el país de bienes muebles, una prestación o utilización de servicios en el país, etc.

Esta afectación al impuesto se produce por voluntad del legislador, aún cuando, desde el punto de vista del derecho mercantil, no existen propiamente operaciones de venta en el país de bienes muebles, prestaciones o utilidades de servicios en el país, etc. Es por ello que, por lo general, las partes del contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente no establecen un precio o una retribución por la asignación de bienes, servicios, etc., sino que, en el mejor de los casos, valorizan las contribuciones que realizan para la ejecución del contrato. Por esa razón, en estos casos, el antes mencionado numeral 10 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del IGV ha dispuesto una regla especial, según la cual la base imponible es el valor establecido en el contrato para los bienes, servicios,

14 Cabe señalar que el numeral 3º del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV señala que, se entiende por contratos de colaboración empresarial a los contratos de carácter asociativo celebrados entre dos o más empresas, en los que las prestaciones de las partes son destinadas a la realización de un negocio o actividad empresarial común, excluyendo a la asociación en participación y similares.

De esto se desprende que el Reglamento de la Ley del IGV no ha hecho distinción entre los contratos de colaboración empresarial y los contratos asociativos, sino que para efectos de la Ley del IGV los ha identificado, con excepción del contrato de asociación en participación, el cual ha sido excluido expresamente de esta calificación.

etc., el que no puede ser menor al valor en libros o costo del bien, servicio o contrato de construcción realizado, según sea el caso.

De la misma forma, el numeral 10 de dicho artículo señala que la transferencia a las partes de los bienes adquiridos por el contrato está gravada con el impuesto. En estos casos, la norma aplica la misma regla, esto es, considera estas operaciones como realizadas entre dos personas diferentes. Lo mismo ocurre con la adjudicación de los bienes obtenidos y/o producidos en la ejecución de los contratos. En cada uno de estos casos, el Reglamento de la Ley del IGV establece la base imponible a considerar para los propósitos tributarios.

Por otro lado, como consecuencia de ello, dichas operaciones otorgarán al contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, que como se ha visto tiene la condición de contribuyente, el derecho de utilizar el crédito fiscal generado, siempre que se cumplan los requisitos sustanciales y formales correspondientes.

b. Contratos de Colaboración Empresarial sin Contabilidad Independiente

Los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente no son contribuyentes para la Ley del IGV. En ese sentido, los contribuyentes del IGV serán las partes de los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente en la medida en que realicen operaciones gravadas con el impuesto.

Por tanto, al igual que en el caso anterior, resulta importante determinar si las operaciones que las partes realizan como consecuencia de la ejecución del contrato son operaciones gravadas con el IGV.

Al respecto, la Ley del IGV ha establecido para estos contratos un tratamiento tributario diametralmente opuesto al que reciben los contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente. En efecto, para empezar, como ya hemos mencionado, los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente no son considerados contribuyentes del impuesto. Como consecuencia de ello, el criterio que ha recogido la Ley del IGV ha sido considerar

que las operaciones realizadas entre las partes de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente y el contrato mismo para la ejecución del contrato, no involucran a un tercero sino que se trata de operaciones realizadas entre ellos mismos. En ese sentido, al no existir un tercero, se considera que cada parte realiza la actividad internamente con el contrato, no existiendo una operación con terceros susceptible de ser gravada con el IGV.

Así, según el literal m) del artículo 2º de la Ley del IGV, no está gravada con el impuesto la adjudicación a título exclusivo a cada parte contratante de bienes obtenidos por la ejecución de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, en base a la proporción contractual¹⁵.

De otro lado, el literal n) del artículo 2º de la Ley del IGV dispone que, no está gravada con el impuesto, la asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT¹⁶.

Asimismo, el literal o) del artículo 2º de la Ley del IGV señala que, no está gravada con el impuesto, la atribución, que realice el operador de aquellos contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra en común, objeto del contrato, en la proporción que corresponda a cada parte contratante, de acuerdo a lo que establezca el reglamento¹⁷.

El numeral 11.3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV establece que, lo dispuesto en el literal o) del artículo 2 de la Ley del IGV, será de aplicación a la atribución que realice el operador del contrato, respecto de las adquisiciones comunes. Asimismo, esta norma del referido Reglamento señala que, en el contrato de colaboración deberá constar expresamente la proporción de los gastos que cada parte asumirá o el pacto expreso mediante el cual las partes acuerden

15 El numeral 11.1 del artículo 2º del Reglamento de la Ley del IGV señala que, lo dispuesto en el literal m) del artículo 2º de la Ley del IGV es aplicable a los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente cuyo objeto sea la obtención o producción común de bienes que serán repartidos entre las partes, de acuerdo a lo que establezca el contrato. Asimismo, dicha norma agrega que el literal m) del artículo 2º de la Ley del IGV no resulta aplicable a aquellos contratos en los cuales las partes sólo intercambian prestaciones, como es el caso de la permuta y otros similares.

16 El numeral 11.2 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV señala que, lo dispuesto en el literal n) del artículo 2º de la Ley del IGV será de aplicación a la asignación de recursos, bienes servicios o contratos de construcción que figuren como obligación expresa, para la realización del objeto del contrato de colaboración empresarial.

17 El numeral 11.3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV establece que, lo dispuesto en el literal o) del artículo 2 de la Ley del IGV, será de aplicación a la atribución que realice el operador del contrato, respecto de las adquisiciones comunes. Asimismo, esta norma del referido Reglamento señala que, en el contrato de colaboración deberá constar expresamente la proporción de los gastos que cada parte asumirá o el pacto expreso mediante el cual las partes acuerden que la atribución de las adquisiciones comunes y del respectivo impuesto y gasto tributario se efectuará en función de la participación de cada parte establecida en el contrato.

Ahora bien, si el operador decide atribuir la totalidad de los bienes a una de las partes, sin considerar el porcentaje de su contribución, dicha atribución estará gravada con el IGV, pues el numeral 10.2 del artículo 5 de la Ley del IGV establece que, está gravada con el impuesto, la atribución total de los bienes indicados en el literal o) del artículo 2 de la Ley del IGV, que se efectúe a una de las empresas contratantes, siendo la base imponible el valor de mercado deducida la proporción correspondiente a dicha parte contratante.

que la atribución de las adquisiciones comunes y del respectivo impuesto y gasto tributario se efectuará en función de la participación de cada parte establecida en el contrato.

Por otro lado, como ya hemos mencionado, el operador debe realizar la atribución a las partes del contrato del crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios gravados con el IGV a través de la emisión del "documento de atribución" regulado en la Resolución de Superintendencia N° 022-98-SUNAT. Cabe señalar que el operador sólo puede emitir mensualmente un "documento de atribución" por cada partícipe.

Por último, si bien es cierto que la Ley del IGV ha considerado que la adjudicación, asignación y atribución de recursos, bienes, etc., son operaciones no gravadas con el impuesto, cabe señalar que el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que dichas operaciones no se consideran operaciones no gravadas para efecto de determinar las operaciones gravadas y no gravadas de los contribuyentes que afectan el cálculo del crédito fiscal.

Esta norma permite inferir que las adquisiciones de bienes y servicios relacionados con la posterior asignación de bienes y servicios que efectúen las partes contratantes de los consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente, conservan el derecho de utilizar el crédito fiscal respectivo, aún cuando tales asignaciones no están gravadas con el IGV.

3.2. Contrato de Asociación en Participación

Como ya hemos mencionado, con la promulgación de la Ley N° 27034 en el mes de diciembre de 1998, el tratamiento tributario respecto del IR aplicable a partir del 1 de enero de 1999 a los contratos de colaboración empresarial cambió sustancialmente. Así, el contrato de asociación en participación fue excluido del régimen aplicable a los consorcios, *joint ventures* y demás contratos de colaboración empresarial, con el objeto de adecuar su tratamiento por la Ley del IR a la naturaleza jurídica de este contrato, pues, para los propósitos de ese tributo, el contribuyente por los resultados provenientes del contrato de asociación en participación, a partir de esa fecha, resulta ser el asociante, quien es el que realiza el negocio.

Sobre el particular, debe reiterarse que, no obstante que los contratos de asociación en participación son de colaboración empresarial, el literal k) del artículo 14° de la Ley del IR no los incluye como persona jurídica, porque actualmente no existe ninguna norma legal que permita que las asociaciones en participación lleven contabilidad independiente. La contabilidad que tiene relevancia para los propósitos del IR es la del asociante, que es el contribuyente de ese tributo.

De otro lado, respecto del IGV, debemos indicar que el tratamiento aplicable a los contratos de asociación en

participación cambió radicalmente a partir de 1997, con las modificaciones introducidas por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, que modificó el Reglamento de la Ley del IGV, excluyendo a los contratos de asociación en participación del régimen aplicable a los contratos de colaboración empresarial, tuvieran o no contabilidad independiente, al que anteriormente estaban sujetos.

En efecto, a partir de ese año, de un régimen en el que coexistían los contratos de asociación en participación, con y sin contabilidad independiente, en el que los primeros eran considerados contribuyentes del impuesto, mientras que en los segundos el contribuyente era el asociante, se pasó a otro en el cual únicamente se considera como contribuyente al asociante, en la medida en que éste es quien lleva a cabo el negocio. De esta manera, se ha adecuado el tratamiento del IGV para los contratos de asociación en participación al régimen mercantil de tales contratos.

En ese sentido, a continuación desarrollamos el tratamiento tributario aplicable al contrato de asociación en participación.

3.2.1. Impuesto a la Renta

De acuerdo con el artículo 14° de la Ley del IR, las asociaciones en participación no son consideradas contribuyentes del impuesto. En ese sentido, cada una de las partes contratantes de un contrato de asociación en participación es contribuyente del IR en forma independiente.

Teniendo en cuenta lo expuesto en el párrafo anterior, el asociante debe considerar para efectos de su IR, la totalidad de los ingresos que obtenga y los gastos en los que incurra por la explotación de su negocio.

Justamente, para determinar su IR, el asociante debe deducir de su base imponible la participación del asociado en las utilidades del negocio. Es decir, la participación del asociado en las utilidades del negocio del asociante constituye un gasto deducible de la base imponible del IR del asociante. Ello, en virtud de lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del IR, que regula el principio de causalidad, y según el cual son deducibles para la determinación del impuesto aquellos gastos destinados a la generación de renta gravada o al mantenimiento de su fuente productora.

Ahora bien, la Ley del IR establece que la deducción de un gasto deberá estar sustentada con la documentación correspondiente. Al respecto, cabe señalar que el documento idóneo para sustentar la deducción del pago de la participación del asociado en las utilidades del negocio del asociante es el contrato de asociación en participación.

En ese sentido, el asociado no está obligado a emitir un comprobante de pago que acredite el pago de su participación en las utilidades del negocio del asociante. No obstante ello, puede resultar recomendable que el

asociado emita un comprobante de pago para evitar que la Administración Tributaria repare el gasto, aunque dicho reparo sea injustificado legalmente.

De otro lado, la participación del asociado en las utilidades del negocio del asociante es un ingreso gravado con el IR para el primero.

Cabe señalar que, por tratarse de rentas que son de la tercera categoría, según el artículo 57° de la Ley del IR, tanto el ingreso como el gasto por concepto de la participación del asociado en las utilidades del negocio del asociante se generarán en el momento de su devengo, vale decir, al final de cada ejercicio gravable cuando se produzcan los resultados del negocio, independientemente de que se hubiera o no pagado la participación al asociado e incluso cuando la determinación de los resultados se realice con retraso. Por tanto, el asociado deberá imputar los resultados que le corresponden al ejercicio a cuyo cierre se formuló el balance respectivo y el asociante deberá deducir el gasto correspondiente en ese mismo ejercicio.

3.2.2. Impuesto General a las Ventas

Como se ha visto anteriormente, según la Ley del IGV, constituyen operaciones gravadas con ese impuesto: (i) la venta en el país de bienes muebles; (ii) la prestación o utilización de servicios en el país; (iii) los contratos de construcción; (iv) la primera venta de bienes inmuebles que realicen los constructores de los mismos; y, (v) la importación de bienes.

De acuerdo con lo descrito en el punto 2.2 precedente, en un contrato de asociación en participación, en principio, el asociado realiza una contribución a cambio del derecho de participar en las utilidades del negocio del asociante. Esta contribución puede consistir en dinero, bienes o servicios. En ese sentido, consideramos que tanto la realización de la contribución por el asociado como la percepción de la participación del asociado en las utilidades del negocio del asociante, no son operaciones gravadas con el IGV.

En efecto, aún cuando la contribución puede realizarse mediante la transferencia en propiedad o la cesión en uso temporal de un bien mueble, supuestos que podría pensarse que califican como la venta de bienes muebles o la prestación de servicios gravados con el IGV, respectivamente, cabe señalar que el hecho de realizar una contribución no hace que el asociante esté obligado a pagar al asociado un precio por la compra de un bien mueble o una retribución por la prestación de un servicio. Lo que obtiene el asociado como consecuencia de haber efectuado una contribución es un derecho de participación en las utilidades del negocio del asociante.

De otra parte, también podría pensarse que, cuando se produce la transferencia de propiedad producto de

la contribución, aún cuando no exista el pago de un precio, dicha contribución constituye un retiro de bienes gravado con el IGV, en la medida en que se considere que se está transfiriendo la propiedad de un bien a título gratuito.

No obstante ello, debemos indicar que el contrato de asociación en participación es un contrato oneroso y no gratuito, por lo que la contribución en ningún caso podría calificar como un retiro de bienes. En efecto, el carácter oneroso del contrato de asociación en participación radica en el derecho de participación en los resultados que tiene el asociado.

Por otro lado, también podría pensarse que, aún cuando no exista un pago o retribución específica y directa por la contribución del asociado de un contrato de asociación en participación, dicha contribución constituye una venta o un servicio que se encuentra gravado con el IGV, en la medida en que se considere que el total o una parte de la participación en las utilidades del negocio del asociante es el precio o la retribución que recibe el asociado por haber efectuado la contribución. Esto podría derivarse de que la Ley del IGV no contiene ninguna disposición que señale expresamente que la contribución del asociado de un contrato de asociación en participación no está gravada con el impuesto, por lo que existe el riesgo de que la Administración Tributaria adopte el criterio de gravar dicha contribución.

Sin embargo, al respecto, como ya señalamos, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de las asociaciones en participación, somos de la opinión que el asociado no recibe un precio o una retribución como consecuencia de su contribución al negocio del asociante, sino que obtiene el derecho a participar en las utilidades del negocio. En ese sentido, la participación del asociado en los resultados del negocio del asociante no constituye un precio o una retribución para el asociado, pues el asociante no queda obligado a pagar suma alguna a favor del asociado por el hecho de la contribución. Así, la obligación del asociante de efectuar un pago en favor del asociado surge como consecuencia de la obtención de utilidades, es decir, de participar en el resultado de un negocio (utilidad y pérdida).

Por tanto, en nuestra opinión, al no existir un precio o una retribución que el asociante esté obligado a pagar como contraprestación por la contribución realizada por el asociado, la realización de dicha contribución no constituye una operación gravada con el IGV.

Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N° 8296-1-2004 de 26 de octubre de 2004, que, sin embargo, no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, en la cual dicho Tribunal, citando a César Talledo Mazú¹⁸, expresamente ha señalado que: "si bien la asociación en participación es un contrato oneroso, el asociado no recibe el contravalor de su contribución al realizar la misma, atribuyéndosele

18 TALLEDO MAZU, César. "La asociación en participación, el consorcio y joint venture: aspectos contractuales y tributarios". En: Cuadernos Tributarios. N° 22. Asociación Fiscal Internacional - Grupo peruano. Lima, 1998, p. 27.

simplemente un derecho expectatio de participación, en función de lo cual la utilidad que corresponde al asociado no es la retribución de su contribución, agregando que el derecho de participación en los resultados atribuidos al asociado guarda semejanza con el socio de una sociedad, pero se diferencia de él, ya que no conlleva el derecho a intervenir en la formación de la voluntad social, no es valorizable en sí misma ni es susceptible de ser transferida”.

Este criterio también ha sido aplicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3522-1-2005 de 7 de junio de 2005, que, sin embargo, tampoco constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

Ahora bien, es cierto que el Tribunal Fiscal ha emitido resoluciones en las cuales ha considerado que la contribución del asociado de un contrato de asociación en participación está gravada con el IGV, como ha sido el caso de las Resoluciones N° 441-1-99 de 18 de mayo de 1999 y N° 00728-5-2002 de 13 de febrero de 2002.

No obstante ello, cabe señalar que estas Resoluciones del Tribunal Fiscal resolvieron acotaciones hechas por períodos anteriores al año 1997. Así, como ya se ha indicado, según el régimen del IGV vigente hasta 1996, en algunos casos, las asociaciones en participación eran consideradas como contribuyentes del IGV y pagaban este impuesto independientemente del asociante y del asociado. En efecto, el numeral 8 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV vigente hasta ese año, establecía expresamente que la contribución realizada en virtud de un contrato de asociación en participación estaba gravada con el IGV. En esa medida, resultaba lógico hasta ese año que se considerara que todas las operaciones del asociado con el contrato, incluyendo su “contribución”, eran realizadas con una tercera persona que era contribuyente del impuesto, por lo que estaban gravadas con el IGV. Como se puede apreciar, en dichos casos el Tribunal Fiscal se limitó a aplicar normas que en la actualidad ya no están vigentes¹⁹.

En consecuencia, reiteramos que, en nuestro concepto, la contribución del asociado de un contrato de asociación en participación no está gravada con el IGV.

De otra parte, en cuanto se refiere a los pagos que realice el asociante por concepto de la participación del asociado en las utilidades del negocio del primero, debe indicarse que dicha participación, como su nombre lo indica, es un derecho que otorga el asociante en favor del asociado para participar de los resultados del negocio, vale decir, en las utilidades y en las pérdidas que origine ese negocio. Por consiguiente, como ya se


ha indicado, no se trata del pago del precio de un bien o de la retribución por un servicio, razón por la cual en este caso tampoco estamos ante una operación gravada con el IGV.

Por último, si bien es cierto que hemos considerado que la contribución que realiza el asociado al negocio del asociante es una operación no gravada con el IGV, estimamos que el asociado no debería verse perjudicado con la pérdida del crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes, servicios, etc., que se integran a dicha contribución o la constituyan.

Al respecto, somos de la opinión que, en esos casos, la contribución del asociado no es una operación que pueda perjudicar el uso del crédito fiscal del IGV, porque no es realizada con un tercero, sino que es una operación interna entre el asociado y el asociante, como consecuencia de lo cual no existe una transferencia de bienes retribuida por un precio ni una prestación de servicios remunerada que puedan ser consideradas como operaciones no gravadas para los propósitos del crédito fiscal.

Sobre este tema, debe tenerse presente que, como se ha visto anteriormente, en el caso de los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la Ley del IGV ha considerado que, aún cuando la asignación al contrato de bienes y servicios son operaciones no gravadas con el impuesto, dichas operaciones no se consideran operaciones no gravadas para efecto de determinar las operaciones gravadas y no gravadas de los contribuyentes que afectan el cálculo del crédito fiscal.

Siguiendo el mismo criterio, se puede sostener que la contribución del asociado no perjudica el crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes y servicios que se integran a dicha contribución o constituyen la misma, puesto que no será considerada como operación no gravada para efecto de determinar las operaciones gravadas y no gravadas de los contribuyentes que afectan el cálculo del crédito fiscal. Vale decir, se conservará el derecho de utilizar el crédito fiscal respectivo, aún cuando la contribución no está gravada con el IGV.

Ahora bien, sin perjuicio de las opiniones vertidas en este artículo respecto de la no afectación al IGV tanto de la contribución del asociado al negocio del asociante como de su participación en las utilidades del negocio de este último, así como de la conservación del crédito fiscal del asociado, consideramos conveniente que se expidan normas legales que confirmen tales posiciones, con el objeto de que quede disipada cualquier duda que pudiera existir sobre el particular 

19 Cabe señalar que, excepcionalmente, en virtud de la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 136-96-EF, la Ley N° 27034 y la Resolución de Superintendencia N° 042-2000-SUNAT, este régimen se mantuvo vigente hasta 1998, respecto de las asociaciones en participación que hubieran estado inscritas en el RUC como sujetos del IGV en el momento en que entró en vigencia el Decreto Supremo N° 136-96-EF, es decir, el 1 de enero de 1997.