

IMPUESTO A LA RENTA Y CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

Humberto Medrano Cornejo*

1. INTRODUCCIÓN

En función de la denominada “Autonomía del Derecho Tributario”, el legislador puede crear instituciones propias u otorgar a las existentes un alcance o sentido distintos de los que pudieran corresponderle conforme al derecho común.

Desde la reforma introducida en la estructura legal del Impuesto a la Renta en 1968, es sumamente importante atribuir o no el carácter de personas jurídicas a determinadas entidades, ya que la calificación como tales las convierte en contribuyentes y, consecuentemente, en obligadas a pagar el tributo por las utilidades generadas. Tal condición sólo interesa para fines impositivos y puede alejarse de la noción que exista para propósitos de cualquier otra rama del Derecho.

Como hemos tenido ocasión de señalar en otra oportunidad, derogada la Ley 7904 el legislador pretendió, esencialmente, gravar la renta acumulada en manos de las personas naturales, prescindiendo –hasta donde ello era posible– de las sociedades mercantiles o civiles que resultaban, así, excluidas del tributo. En un primer momento dicho régimen, denominado de “transparencia fiscal”, no se aplicó a las sociedades anónimas que fueron virtualmente las únicas a las que se consideró como personas jurídicas y, por lo tanto, sujetas al impuesto por sus utilidades. No obstante, tal régimen les alcanzó más adelante, bajo determinados requisitos y condiciones.

Como puede advertirse, dentro de ese esquema legal el legislador consideraba que para obtener justicia en la imposición lo importante era aplicar el tributo sobre

La aplicación de un Impuesto a la Renta ha sido siempre materia de protesta y discordia entre la entidad encargada de su recaudación y administración, y los obligados a pagarlo, lo cual muchas veces se acrecienta por las dudas que surgen sobre su aplicación.

En el presente artículo, el autor responde las interrogantes que se plantean respecto del Impuesto a la Renta y los contratos de colaboración empresarial. Dichos contratos, relativamente novedosos y bastante complejos en su estructura, han ido creando muchos problemas para los contribuyentes – y los que creen no serlo – por lo que el autor, mediante un exhaustivo análisis de la legislación y la doctrina, define dichos contratos y otros conceptos necesarios, y explica su situación actual en relación con el Impuesto a la Renta.

* Abogado. Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

el total de renta acumulada en manos de las personas físicas, para lo cual la norma debía prescindir de las sociedades y atender exclusivamente a los socios o accionistas. Como parte importante del engranaje legal destinado a cumplir esa finalidad, debe destacarse que la ley tributaria prohibió la emisión de acciones al portador, obligando a que todas ellas sean nominativas, como un medio de identificar el destino de la riqueza generada por las empresas.

Naturalmente, el esquema referido implicaba una multiplicidad de contribuyentes y, por lo tanto, un notorio esfuerzo de fiscalización por parte de las autoridades competentes.

Repentinamente, en 1994 ese temperamento comenzó a modificarse estableciéndose expresamente que todas las sociedades tenían la condición de personas jurídicas y, por lo tanto, obligadas a pagar el 30% de Impuesto a la Renta, dando lugar a una notoria involución ya que –paralelamente– la ley inafectó la distribución de dividendos y utilidades de las empresas. Se generó así un tratamiento legal diametralmente opuesto al que regía previamente; el interés de la norma varió de eje saltando drásticamente de los socios a las sociedades que se volvieron el centro de la atención mientras que, paralelamente, se inafectaba la distribución de utilidades. Es de advertir que, el cambio no ha tocado un ángulo importante: continúa la prohibición de emitir acciones al portador (que ahora recoge la Ley General de Sociedades) lo que –tributariamente– carece de sentido porque ya no interesa el destinatario final de la renta, de modo que puede asumirse que existen otras razones para mantener la obligación de emitir acciones nominativas.

Debe destacarse que el cambio en la dirección indicada supone no sólo volver al estado anterior sino que tiene mayores alcances, pues ha comprendido no sólo a las sociedades sino también a otro tipo de entidades a las cuales, si bien no considera personas jurídicas, les da el tratamiento de contribuyentes, prescindiendo de sus integrantes. Eso ocurre con las asociaciones de hecho de profesionales y similares que deben tributar por la renta que ellas generan; es decir se les otorga un *status* similar al de las sociedades y empresas. Esta línea de razonamiento se ha puesto de manifiesto reiteradamente con varios ejemplos sucesivos, pues se han seguido creando “personas jurídicas” para propósitos impositivos, como sucede con los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, los Fondos de Inversión y los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, casos en los que se ha seguido el mismo esquema, gravando a la “entidad” considerándola como contribuyente y, paralelamente,

inafectando la distribución de las utilidades que ella hace a favor de sus integrantes.

De lo expuesto puede apreciarse que se ha producido una variación radical en la orientación del legislador, pues de la pretensión de gravar preferentemente a las personas naturales se ha pasado a gravar únicamente a los entes de los que ellas forman parte. Sin embargo, la modificación más trascendente –por sus consecuencias– ha ocurrido respecto de los contratos de colaboración empresarial a los que esta nueva tendencia ha alcanzado a partir del ejercicio 1999 al ser considerados como personas jurídicas y, por ello, contribuyentes del impuesto. No obstante, debido a sus particularidades jurídicas, el régimen ha generado determinados vacíos y contradicciones, como destacaremos más adelante.

2. TRATAMIENTO DE LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

2.1 Entidades con contabilidad independiente

Para comprender la esencia del régimen aplicable es necesario empezar por citar el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, que obliga a llevar contabilidad independiente a las sociedades irregulares, comunidad de bienes, *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría. En ciertos casos puede solicitarse autorización para no hacerlo y la obligación no existe si el contrato tiene plazo menor a un año, hipótesis en la cual basta comunicarlo a Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT).

Lo expuesto tiene gran importancia porque, conforme a lo señalado en el artículo 14 inciso k) de la Ley, ellos son considerados personas jurídicas cuando llevan contabilidad independiente de la de sus socios o integrantes, supuesto en el cual tienen que pagar el impuesto por la renta que generen –como ocurre con las sociedades– y cuya ulterior distribución está inafecta.

En cambio, el último párrafo del mismo artículo 14 de la Ley señala que las referidas entidades, si no llevan contabilidad independiente no son contribuyentes y deben atribuir las rentas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean partes contratantes. Es decir, que en estos casos se mantiene el antiguo sistema de “transparencia fiscal”, gravando únicamente a los contratantes y no a la “entidad”.

2.2 La comunidad de bienes

Creemos percibir una inadecuada redacción en el artículo 65 de la Ley cuando alude a “...la comunidad

de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial perceptores de rentas de tercera categoría...”, pues tratándose de contratos de colaboración empresarial siempre nos encontraremos frente a rentas de tercera categoría, de modo que resulta tautológico supeditar la obligación de llevar contabilidad independiente al hecho de percibir rentas de esa categoría, pues es obvio que tales contratos sólo están destinados, precisamente, a generar esa específica renta, por lo que el requisito resulta un tanto extraño, por decir lo menos.

En cambio, en el caso de la comunidad de bienes podría ser pertinente supeditar su condición de persona jurídica a la percepción de esas rentas de tercera categoría, ya que no necesariamente realizan actividad empresarial, de modo que sería conveniente reírsear el texto.

2.2.1 La sociedad de gananciales y la sucesión indivisa

¿Qué se entiende por “comunidad de bienes”? Nuestra legislación no tiene una definición específica del concepto, pero conforme al Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas ella existe siempre que el dominio de una cosa o la titularidad de un derecho pertenezca pro indiviso a varias personas. En términos generales no es sino el condominio.

Desde este punto de vista serían típicamente comunidad de bienes la sociedad de gananciales y la sucesión indivisa que, según lo dicho, serían consideradas personas jurídicas obligadas a tributar independientemente y con la tasa del 30%. Sin embargo, podría sostenerse que en ambos casos existe una regulación específica que, por tener ese carácter, prima sobre la norma general. En efecto, conforme al artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta “las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal”.

La norma transcrita no ha sido modificada por las nuevas disposiciones, de tal manera que –en nuestra opinión– es posible interpretar que sigue siendo aplicable el indicado régimen tributario especial, lo cual significa que esta “comunidad de bienes” no da lugar al nacimiento de una “persona jurídica”, aun cuando la sociedad conyugal fuera titular de un negocio, ya que marido y mujer pueden optar por la declaración independiente consignando por mitades la renta empresarial. Si bien el tributo a ingresar al Fisco sería el mismo en cualquiera de las alternativas, habida cuenta que el impuesto se calcula con una tasa proporcio-

nal (30%), el texto pone en evidencia claros defectos, pues la contabilidad independiente –y la consecuente calificación de personas jurídicas– alcanza a la “comunidad de bienes” que percibe rentas de tercera categoría de modo que ¿bastaría que una de las rentas sea de esa categoría para que, en automático, todos sus ingresos sean incluidos en ella? Téngase presente que, conforme al artículo 28 de la Ley, todas las rentas de las personas jurídicas son de tercera categoría, de modo que si esa específica comunidad ya es “persona jurídica” ¿la regla resulta aplicable o sólo es tal en relación con ciertos ingresos y continúa el régimen de “transparencia” respecto de los demás?

En cuanto a la sociedad conyugal nuestra posición es que –a pesar de la falta de precisión del texto– la sociedad conyugal continúa bajo el régimen legal anterior; es decir, que no es persona jurídica y que marido y mujer pueden optar por la declaración independiente, aun tratándose de rentas generadas por negocios, pues las disposiciones especiales (artículo 16) no han sufrido cambios.

Consideraciones similares podrían efectuarse respecto del tratamiento que corresponde a las sucesiones indivisas, cuyas rentas deben reputarse “como de una persona natural hasta el momento que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba el testamento”. El texto no deja lugar a dudas, el tratamiento corresponde al de una persona natural, por lo que puede concluirse que la norma que otorga calidad de “persona jurídica” a la comunidad de bienes no alcanza a las sucesiones indivisas. Una vez más, por “especialización”, la norma particular prima sobre la general, de modo que aun cuando entre los bienes del causante existiera un negocio individual, ello no convierte a la sucesión en persona jurídica.

“Dictada la declaratoria de herederos o inscrito el testamento y hasta la fecha de adjudicación de los bienes, el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito deberán incorporar a sus propias rentas la proporción que les corresponda en las rentas de la sucesión, de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio...”

En nuestra opinión esta parte de la norma también sigue primando y, por lo tanto, tampoco en este estadio dicha “comunidad de bienes” (sucesión indivisa) es persona jurídica. Esta conclusión tiene importancia práctica, pues si la sucesión, independientemente considerada, fuera un contribuyente el régimen tributario sería “esférico”, es decir principiaría y terminaría en ella, con abstracción de los causa habientes, de modo que si en un negocio se hubiera

sufrido pérdidas, la compensación sólo podría hacerse con las rentas del mismo negocio. En cambio, si prima –como es nuestra opinión– el régimen especial, cada sucesor debe incorporar a su propia declaración la parte proporcional de la renta y si ella incluye rentas de tercera categoría, los sucesores podrían compensarlas con las pérdidas de esa categoría que ellos mismos hubieran sufrido en un negocio propio. De la misma manera, si el negocio de la sucesión hubiera dado lugar a pérdidas, ellas podrían ser compensadas con las utilidades del negocio propio, ya que según el mecanismo descrito los resultados de la sucesión se atribuyen a los sucesores.

En resumen, el nuevo régimen aplicado a la “comunidad de bienes” no alcanza a las sucesiones indivisas, que no pueden ser consideradas personas jurídicas, aun cuando generen rentas de tercera categoría.

2.2.2 Otras comunidades de bienes

Conforme al artículo 2 de la Ley General de Sociedades: “la comunidad de bienes, en cualquiera de sus formas se regula por las disposiciones pertinentes del Código Civil” y en éste el condominio es tratado como “copropiedad” la que, a su vez existe “...cuando un bien pertenece por cuotas ideales a dos o más personas”.

En consecuencia, si los copropietarios de inmuebles (en casos distintos a las sociedades conyugales y sucesiones indivisas, según lo dicho) califican como “habituales” en la compraventa de esos bienes, la renta sería de tercera categoría (artículo 28, inciso d) de la Ley) y, por lo tanto, se presentaría el supuesto para considerar que existe allí una “persona jurídica” que debe tributar por el conjunto de la utilidad.

De otro lado, si tales copropietarios de inmuebles los arriendan, las rentas serían de primera categoría y, por lo tanto, en su condición de condóminos cada uno debe incluir en su declaración la parte que le corresponda en el condominio, debiendo proporcionar a SUNAT los nombres y apellidos de los demás condóminos cuando ésta lo requiera, tal como indica el artículo 49 inciso b) del Reglamento.

Sin embargo, no está claro lo que ocurre si los mismos condóminos llevan a cabo ambas clases de operaciones (compra-venta y arrendamiento), ¿el conjunto de la renta es de tercera categoría y debe ser declarado por la “entidad” que sería persona jurídica? o ¿existen dos situaciones: ¿Cómo persona jurídica la ganancia derivada de la enajenación y de manera transparente, como personas naturales, los ingresos por arrendamiento? Aunque sería deseable

una precisión, nosotros consideramos más plausible la segunda posibilidad.

También debe mencionarse el caso de los intereses percibidos por los condóminos de bonos, que deben considerarlos como rentas de segunda categoría y como inafecta la ganancia de capital por enajenación de los títulos. Sin embargo, si tales personas se convierten en habituales la renta obtenida por la compraventa de esta clase de bienes (10 compras y 10 ventas en el ejercicio) calificaría como de tercera categoría y, por lo tanto, habría surgido la necesidad de llevar contabilidad independiente y se habría configurado una nueva “persona jurídica”. Igualmente en este caso cabe preguntarse si el nuevo contribuyente tendría que considerar todos sus ingresos (inclusive intereses) como de tercera categoría o si debe “fracturarlos” declarando las ganancias de capital a través de la “comunidad” y los intereses en cabeza de los condóminos.

El nuevo tratamiento a la “comunidad de bienes” alcanza especial importancia si se analiza el caso de los contratos de *Leasing*, cuando se produce un “co arrendamiento financiero”. En algunas ocasiones los bienes objeto del contrato son tan costosos que un solo Banco no puede adquirirlos (además de las regulaciones de la SBS sobre el particular) y se ve precisado a comprarlos de manera conjunta con otros bancos o financieras los que, así, se convierten en copropietarios del bien para entregarlo en “*Leasing*” al cliente. Como quiera que –sin duda– estas operaciones generan rentas de tercera categoría, es indiscutible que habría surgido una nueva “persona jurídica”, que debería tributar por las utilidades que se deriven de ese específico negocio, tendría que obtener RUC especial, presentar declaraciones propias, desde luego, llevar contabilidad distinta de los contratantes.

Si la situación descrita se repitiera en distintos contratos, ellos darían lugar a sendas “personas jurídicas” tributariamente autónomas, cuyas rentas o pérdidas no podrían integrarse entre sí ni con las que dichas empresas contratantes pudieran generar en sus propias operaciones independientes

3. LOS CONSORCIOS

Como se ha visto anteriormente, los consorcios tienen ahora la condición de “personas jurídicas”, y, por lo tanto, se trata de un nuevo contribuyente que debe tributar independientemente de las partes que lo integran. Conforme al artículo 445 de la Ley General de Sociedades”, es el contrato 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”

Según lo dicho, el tributo tiene que ser asumido por la entidad, con independencia de la situación que pudieran atravesar sus integrantes. Esta regulación puede conducir a resultados que no se concilian con la justicia en la imposición, como señalamos enseguida.

3.1 Utilidades y Pérdidas: Confiscatoriedad

Si una empresa “A” forma parte de dos consorcios (con “B”, el primero y con “C”, el segundo) podría ocurrir que en el contrato “A-B” obtuviera una utilidad de S/.1'000,000 y que en el “A-C” sufriera una pérdida de S/ 2'000,000, de tal manera que, mirando el conjunto de los resultados de “A”, es absolutamente claro que ha sufrido una pérdida neta de S/.1'000,000.

No obstante, “A” estará obligada a pagar el Impuesto a la Renta por la utilidad de S/.1'000,000 que se tributará en cabeza del consorcio “A-B”, a pesar que, como resulta evidente, “A” carece de utilidades. La aplicación de este mecanismo legal podría implicar una violación de la garantía que otorga el artículo 74 de la Constitución, conforme al cual “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

Creemos que existe una importante diferencia entre ese texto y el que recogía el artículo 139 de la Constitución anterior, que establecía: “no hay impuesto confiscatorio...” Esta norma parecería encapsular la confiscatoriedad remitiéndola sólo a la tasa aplicable, lo que podría significar que se buscaba evitar la confiscatoriedad exclusivamente por el lado de aplicar una alícuota correcta.

La Constitución actual nos presenta un espectro más amplio porque prohíbe que el tributo tenga “efecto confiscatorio”; es decir, podría ocurrir que la tasa resulte adecuada si se le considera aisladamente, pero si la aplicación del régimen legal obliga a pagar el Impuesto a la Renta a quien, en realidad, no sólo no ha percibido ningún beneficio sino que ha sufrido pérdidas, se estaría produciendo el “efecto” confiscatorio que la Carta pretende evitar. Estamos seguros que el Poder Judicial otorgaría protección a quien se encontrara en la situación descrita, porque ella resulta claramente injusta y violatoria de esa garantía esencial.

3.2 La depreciación del activo

Como antes se indicó, la nueva estructura tributaria conduce a exigir el Impuesto a la Renta al contrato de

consorcio y no a los contratantes, quienes no están afectos al tributo respecto de las utilidades que les distribuya esta novísima “persona jurídica”, tratamiento que genera algunas inequidades, como lo demuestra el régimen de la depreciación de los activos.

En efecto, según el artículo 446 de la Ley General de Sociedades: “los bienes que los miembros del consorcio afecten al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido, continúan siendo de propiedad exclusiva de éstos. La adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad”.

De acuerdo con la norma transcrita si los bienes afectados continúan siendo de propiedad exclusiva de los miembros del consorcio, resulta evidente que la “persona jurídica” no puede depreciarlos, ya que no es la propietaria de los mismos y, por ello, no aparecerán en la contabilidad independiente sino en los libros y registros de los contratantes.

Parecería, entonces, que la depreciación podría ser efectuada por las empresas integrantes del consorcio. Sin embargo, ello no sería legalmente posible, toda vez que la deducción por depreciación de los bienes del activo se realiza rebajándola de la renta bruta, tal como lo señala el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y los consorciados carecen de tal renta.

En efecto, según el artículo 20 de la misma Ley: “La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto...” y como quiera que, según lo dicho anteriormente, la distribución de beneficios a los consorciados está inafecta al tributo, ello significa que las empresas contratantes carecen de ingresos afectos y, por lo tanto, no tienen derecho a la deducción.

Se llega, así, a una situación de paradoja. Quien percibe la renta y debe pagar el impuesto es el consorcio, el cual, sin embargo, no puede depreciar los bienes porque no es el propietario. Por su parte, los miembros del consorcio dueños de los activos tampoco pueden depreciarlos porque no les producen renta bruta sino ingresos inafectos.

Las circunstancias anotadas llevarán al pago de un Impuesto a la Renta mayor que el que hubiera correspondido si, en lugar de celebrar un contrato de consorcio, los integrantes hubieran constituido una sociedad, lo que –adelantamos– podría ser una de las importantes consecuencias mercantiles de este nuevo régimen tributario que desvirtúa –así– la esencia de contratos regulados por la Ley General de Sociedades. El mencionado régimen impositivo también podría

llevar a los contratantes a tomar la decisión de vender los activos al consorcio mismo, con lo cual éste estaría en aptitud de depreciarlos. Sin embargo, la operación daría lugar al pago de IGV y la eventual utilidad obtenida en la transferencia quedaría sujeta al Impuesto a la Renta.

Alternativamente, y asumiendo la obligación de pagar IGV, los contratantes podrían no afectar los bienes al cumplimiento de la actividad a que se hubieran comprometido, sino entregarlos al consorcio en arrendamiento generando de esta manera un gasto para la entidad y una renta gravada para las partes quienes, en esta hipótesis, recobrarían el derecho a depreciarlos.

3.3 Deducción de Intereses

El artículo 37 de la Ley permite deducir los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados a la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

En consecuencia, si el consorciado obtiene un crédito para adquirir maquinaria y equipo afectados al consorcio, los intereses que pagara por dicho crédito no serían deducibles, pues nos encontraríamos frente a una deuda contraída para generar renta inafecta y no renta gravada.

En el caso propuesto los intereses, obviamente, tampoco podrían ser deducidos por el consorcio porque esta "persona jurídica" no ha contraído la deuda ni se trata de bienes de su propiedad, lo que demuestra que la estructura adoptada no conduce a la justicia en la imposición y obligará a las empresas a adoptar yóevos procedimientos que permitan una tributación más racional. Para ello –como se explicó arriba– los integrantes del Consorcio podrían entregar los bienes en arrendamiento o celebrar con la "entidad" un contrato de prestación de servicios, de manera que el consorciado aparezca generando renta propia para permitir la deducción de los gastos incurridos para la producción de la renta así obtenida.

4. LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Las modificaciones introducidas en la estructura del impuesto también afectan el tratamiento que corresponde a este contrato, pero a diferencia de los consorcios tal variación ocurre por omisión, ya que ni la Ley ni el Reglamento habían previsto de manera expresa un determinado régimen, de forma que las conclusiones sobre el tratamiento que correspondía dar a estos

contratos, sólo podían lograrse especulando sobre lo que sería la intención del legislador. Los vacíos producidos han dado lugar a la expedición de una resolución de SUNAT que pretende dar cierta coherencia al régimen, sin conseguirlo totalmente, generando, además, posibilidades de cuestionamiento a raíz del rango de la norma utilizada.

Para el análisis empecemos por recordar que según el artículo 440 de la Ley General de Sociedades: "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 varios negociÄÄo empresas del asociante, a cambio de determinada contribución".

Conforme a la referida ley, el asociante actúa en nombre propio y la gestión del negocio le corresponde única y exclusivamente a él. No existe relación jurídica entre los terceros y los asociados.

4.1 Contabilidad Independiente

Como ya indicamos precedentemente, el artículo 65, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto a la Renta señala: "las sociedades irregulares...; comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes..."

La norma transcrita corresponde a la modificación introducida por la Ley 27034, ya que el texto original incluía en la relación a las asociaciones en participación, quienes resultaban convertidas en personas jurídicas y contribuyentes por mandato del artículo 14 de la Ley. Como quiera que ahora no se les menciona, resulta claro que no deben llevar contabilidad independiente ni son contribuyentes, pero falta establecer si el único sujeto del tributo es el asociante o si la renta generada debe atribuirse a los asociados.

4.2 Atribución de rentas

Según indicamos en el punto 2.1, el último párrafo del artículo 14 de la Ley señala que en los 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 consecuencia, existiría la tentación de interpretar que el régimen de "transparencia" se mantiene respecto de las asociaciones en participación pues no se les obliga a llevar contabilidad propia, a pesar de ser en esencia contratos de colaboración empresarial.

Sin embargo, estimamos que ello no es así y, conforme a la Ley y al Reglamento, podría inferirse que el propósito del legislador era que se considere como contribuyente sólo al asociante, por las razones que expondremos más adelante, pero las patológicas consecuencias que se derivarían de tal hecho han llevado a SUNAT a dictar una resolución que permite atribuir resultados al asociado.

4.2.1 Exposición de Motivos

Al fundamentar el proyecto que dio lugar a la Ley 27034, los congresistas autores del texto, señalaron: "...carece de sustento jurídico atribuir rentas al asociado u obligar a la asociación en participación a llevar contabilidad independiente. Esta medida permitirá, además, dar un tratamiento similar al dispensado en las normas del IGV cuyo reglamento señala (artículo 4, numeral 3) que la asociación en participación no es sujeto de dicho impuesto, excluyéndola del concepto "contratos asociativos".

Debe recordarse que el antiguo texto del último párrafo del artículo 14 de la Ley incluía a la asociación en participación entre las "entidades" que debían atribuir las rentas a sus integrantes. En el texto vigente tal mención expresa ha desaparecido, lo que parece confirmar que no existe régimen de "transparencia" para el caso de tales contratos, cumpliéndose así la finalidad propuesta expresamente por los autores del proyecto.

4.2.2 La atribución y la contabilidad

El artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta regula el caso en que opera la atribución de rentas y señala que ella "se realizará en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, el cual deberá ser puesto en conocimiento de la SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente".

Obsérvese que, según el texto y transcrito, la atribución de renta sólo se ha previsto respecto de quienes estando, en principio, obligados a llevar contabilidad independiente solicitan no hacerlo y respecto a quienes por haber celebrado contratos por plazo menor de un año deben comunicar que no llevarán dicha contabilidad independiente.

La asociación en participación no está comprendida en ninguno de tales supuestos, de modo que no le alcanzan las regulaciones sobre la atribución de rentas.

El artículo 65 de la Ley señala que "tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar contabilidad en forma independiente, cada parte podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato... debiendo solicitar autorización a SUNAT...".

En la asociación en participación, por su propia naturaleza, el asociante es el único que puede llevar la contabilidad del negocio (aunque en cuentas separadas), ya que sólo él aparece frente a terceros, pero la norma glosada no alcanza a la asociación en participación pues, según se explicó, no se le considera "contrato asociativo" para fines del impuesto.

Por lo tanto, debería llegarse a la conclusión de que el propósito del legislador ha sido considerar al asociante como único contribuyente sin atribuir ganancias o pérdidas al asociado, cumpliéndose así el propósito expresado en el Congreso al fundamentar el proyecto. Este régimen generaba algunas paradojas, por lo que era posible anticipar que se dictarían normas aclaratorias, como en efecto ha ocurrido.

4.3 Asociante único contribuyente

Si las disposiciones aplicables no permitieran la "atribución" de rentas o pérdidas al asociado, ello significaría que todos los resultados del negocio deben ser declarados por el asociante. Este tema tiene especial importancia porque dicho asociante tendría que pagar el tributo por el íntegro de la utilidad generada, incluyendo la porción de la renta que según el contrato corresponda al asociado. Este último, por su parte, no estaría obligado a tributar por la utilidad que se distribuya en su favor, pues según el artículo 25 de la Ley no constituye renta gravable "los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades". Esta regulación tendría que obligar a las partes a precisar en el respectivo convenio que la utilidad del asociado debe calcularse sobre la suma que resulte después que el asociante pague el impuesto sobre el íntegro de la renta.

Obsérvese que con arreglo a este nuevo régimen tampoco se pueden atribuir pérdidas al asociado, de manera que si el negocio no obtiene resultados positivos las pérdidas sólo pueden ser compensadas por el asociante, pues según lo dicho, este es el único contribuyente.

4.4 Consecuencias del esquema legal

Lo expuesto para el caso del consorcio respecto de la depreciación de los activos afectados al contrato

también resultaría aplicable para la asociación en participación, ya que por no ser de propiedad del asociante, éste no puede depreciarlos para establecer la renta imponible pues los bienes continúan en los libros y registros del asociado. Sin embargo, la depreciación tampoco podría ser hecha por éste, en el entendido que no estarían destinados a la generación de renta bruta puesto que sólo percibiría renta inafecta, por mandato del artículo 25 de la Ley, de manera que para llegar a una conclusión diferente era necesario que mediante alguna forma de “transparencia” el asociado pudiera percibir renta gravable, porque de lo contrario se presentarían algunas situaciones que podrían calificarse como “curiosas”, por decir lo menos.

Si el asociante “A” fuera el único sujeto pasivo del impuesto y celebrara un contrato de asociación en participación con “B” respecto de un negocio que genera una utilidad de S/. 1'000,000 y el mismo asociante “A” celebra un contrato distinto con el asociado “C”, donde sufre una pérdida de S/. 2'000,000, resulta evidente que el único contribuyente “A” (asociante) en ambos contratos, no tendría que pagar el impuesto pues habría sufrido una pérdida de S/. 1'000,000.

Frente a tal esquema –que es sólo tributario– no puede olvidarse que según la Ley Mercantil el asociado tiene derecho a percibir las utilidades pactadas respecto del negocio que ha resultado exitoso, de tal manera que, a pesar de que el balance de “A” muestre una pérdida en el ejercicio ello no modifica en absoluto el derecho de “B” a exigir que “A” cumpla con entregarle las utilidades que le corresponda, según lo pactado. En este caso, no obstante que “A” no está obligado a pagar el Impuesto a la Renta por haber sufrido pérdidas, consideramos que debe distribuir a favor de “B” la parte pactada de la utilidad menos el 30% del impuesto que normalmente hubiera correspondido a tal utilidad. Dicho de otra manera, la circunstancia de que “A” haya sufrido pérdidas no puede servir como medio para que “B” no se vea afectado por el impacto que le hubiera correspondido por el pago del tributo, en caso hubiera tenido que pagarse éste. Nosotros estimamos que el monto equivalente al Impuesto a la Renta sobre los beneficios de “B” servirían para disminuir la pérdida de “A” y, consecuentemente, el monto por “arrastrar” para compensar con futuras utilidades.

Sin embargo, ni la Ley ni el Reglamento contienen regulación alguna sobre estos extremos, lo que resulta una sensible omisión que ha pretendido ser cubierta con la resolución de SUNAT que citamos más adelante.

Igualmente constituiría una paradoja la conclusión que el régimen descrito permite en caso de arrastre de pérdidas. En efecto, como se sabe, las pérdidas sufridas por un contribuyente pueden compensarse durante los cuatro ejercicios siguientes contados a partir del primero en que se obtenga utilidad y si, en el supuesto señalado, resulta que el asociante es el único contribuyente y existen –por ejemplo– tres asociados, las pérdidas sólo podrían ser compensadas por el asociante con las utilidades que él obtenga en el futuro, pues no existe regulación que circunscriba este derecho sólo a las rentas generadas por el negocio materia del contrato.

Dicho de otra manera, ¿puede el asociante considerar como propias todas las pérdidas, a pesar de que ellas han sido sufridas en conjunto por varios otros sujetos (asociados) que ahora no tienen la condición de contribuyentes? ¿Los asociados sólo pueden considerarse como pérdidas los aportes realizados para llevar a cabo el negocio que resultó improductivo? La respuesta parece ser negativa, pues la inversión no estaba destinada a producir renta gravada. Ni la ley ni el reglamento nos proporcionan alguna luz sobre estos extremos, lo que hacía suponer que tenían que dictarse nuevas disposiciones, como en efecto ha ocurrido, pero sin despejar todas las dudas y, aun más, creando nuevas dificultades respecto del rango necesario de la norma.

4.5 Participación de los trabajadores en las utilidades

Según el artículo 2 del Decreto Legislativo 892 los trabajadores participan en las utilidades mediante la distribución “de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos”. El artículo 4 de la misma norma establece: “La participación en las utilidades a que se refiere el artículo 2 del presente Decreto, se calculará sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta”.

De las disposiciones glosadas se desprende que el propósito del legislador ha sido que las utilidades se distribuyan tomando como referencia la renta imponible del ejercicio. Ahora bien, si se considerara que el asociante debe declarar el íntegro de la utilidad del negocio como propio ¿La participación de los trabajadores debe calcularse sobre esa renta, a pesar que a él sólo le corresponde una parte que, eventualmente, podría ser la más pequeña? Además, en ese supuesto ¿La participación corresponde exclusivamente a los trabajadores del asociante que es el único contribuyente? ¿Si trabajadores del asociado también laboran

en las operaciones materia del negocio, no les correspondería participar en la distribución de utilidades por no estar en las planillas del asociante?

Considerar al asociante como único contribuyente podría llevar a consecuencias absurdas, como hacer participar a los trabajadores del asociante sobre utilidades que no corresponden a éste y negar el derecho a los trabajadores del asociado porque su empleador "carece" de renta imponible. También sobre este extremo puede observarse vacíos y contradicciones por lo que reiteramos que lo deseable sería mantener el régimen de "transparencia fiscal" que resulta justo y sencillo de aplicar.

4.5 ¿Un nuevo régimen de relativa "transparencia"?

La séptima Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo 194-99-EF que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señaló que el régimen de la Ley 27034 era aplicable en el ejercicio gravable de 1999, incluso para los contratos de colaboración empresarial y asociaciones en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma. Asimismo, puntualizó que en los contratos que hubieran atribuido sus ingresos a las partes para efectos de los pagos a cuenta, debía presentarse declaraciones rectificatorias, obligación que también alcanzaba a las asociaciones en participación que hubieran llevado contabilidad independiente y atribuido los ingresos durante el ejercicio 1999, agregando que:

"La SUNAT dictará las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en la presente Disposición".

Todo parecería indicar que la atribución de SUNAT estaba circunscrita a la expedición de reglas relativas al ejercicio 1999, en vista de la falta de precisión de las disposiciones que estuvieron vigentes, de modo que podría resultar cuestionable que se pretenda establecer un tratamiento definitivo basándose en tal autorización. En todo caso la norma comentada podría considerarse un anticipo de lo que será la regulación permanente.

En efecto, el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia 042-2000/SUNAT señala: "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".

Obsérvese que la disposición transcrita adopta un lineamiento que no aparece en forma expresa en la Ley ni el Reglamento. Si el asociado debe declarar su participación como renta de tercera categoría, debe entenderse que está obligado a pagar el impuesto por el monto que ella alcance. Sin embargo, no se trataría de un "ingreso" sino de una renta que debe incluir en su declaración, lo que tiene gran importancia porque ello significa que al no existir atribución de los ingresos el asociado no debe computarlos para efectuar sus pagos a cuenta, a diferencia de lo que ocurría en el régimen de plena transparencia fiscal.

La misma norma, analizada desde el lado del asociante, permite señalar que si éste debe deducir como gasto o costo la participación del asociado, es claro que para calcular los pagos mensuales a cuenta debe incluir la totalidad de los ingresos generados por el contrato (a pesar que sólo tributará sobre una parte de la utilidad), por lo cual terminará efectuando pagos a cuenta en exceso.

Situación contraria se presentaría en el asociado que al no tener que considerar parte alguna de los ingresos de la "entidad", no está obligado a calcular sobre ellos los pagos a cuenta, no obstante que al cierre del ejercicio tendrá que tributar sobre una parte de la utilidad que genere el contrato. En razón de este mecanismo sus pagos a cuenta serían diminutos y el pago de regularización sumamente importante.

En vista de las deficiencias anotadas, nosotros consideramos que lo deseable sería reestablecer el régimen de transparencia fiscal en cuya virtud, los ingresos mensuales son atribuidos al asociante y asociado en las proporciones acordadas, debiendo pagarse el impuesto por la porción de la utilidad que corresponda a cada uno.