

EL RÉGIMEN FISCAL DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS E IMPUESTO EN LAS ASOCIACIONES EN PARTICIPACIÓN Y LOS JOINT VENTURES* **

Roger Rubio Guerrero***

1. INTRODUCCIÓN.

El artículo 141 del Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la Renta (LIR), y el artículo 3 de la Ley 26777, Ley del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (LIEAN), establecen una regulación homogénea respecto del régimen fiscal en los contratos de colaboración empresarial, sin ningún tipo de distinción. Así, las asociaciones en participación, *joint ventures*, consorcios, comunidades de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, para efectos del Impuesto a la Renta y del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, tributan de la misma manera; es decir, en términos generales, las rentas y el impuesto, respectivamente, se atribuyen a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

Esta opción legislativa, sin embargo, no sólo distorsiona el sentido que tienen dichas figuras en el tráfico mercantil -al no haber regulado para cada una de ellas un régimen diferenciado en atención a su naturaleza jurídica- sino que además dificulta una recaudación y fiscalización eficiente que a su vez fomente de manera adecuada las inversiones nacionales y extranjeras en nuestro país. Sobre esta premisa, el presente trabajo pretende analizar las implicancias del régimen de "atribución de rentas" en mente de las partes contratantes, cuando se trata del Impuesto a la Renta del Régimen General, así como de la "atribución del impuesto" cuando se trata del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.

Quizás resulte ocioso sostener que un régimen tributario nítido y transparente es un presupuesto insoslayable cuando se trata de asignar a la inversión privada un rol protagónico en la economía del país. Sin embargo, siempre es útil recordar que existen alternativas que, difiriendo de las que se han establecido en una primera instancia, guardan una mayor consistencia con dicha consigna.

*En esta línea, el autor del presente artículo formula, acerca de las normas que regulan el régimen del impuesto a la renta de las asociaciones en participación y los *joint ventures*, una propuesta integral que alentaría inversiones de gran envergadura al mismo tiempo que permitiría una recaudación y fiscalización eficiente del impuesto.*

* A mis padres, con amor incansable.

** Agradecemos los valiosos comentarios y sugerencias a los borradores finales de este trabajo del Dr. Francisco Ruiz de Castilla y en especial de José Juan Haro y Mary Perales.

*** Bachiller en Derecho.

A efectos de delimitar el alcance de este trabajo, hemos preferido avocarnos al estudio de sólo dos figuras de las mencionadas en el referido artículo 14 de la LIR¹ -la Asociación en Participación y el *Joint Venture*- por ser las más usadas, las más confundidas y, sobre todo, por evidenciarse en ellas, con mayor énfasis que en las otras, el inapropiado régimen de "atribución de rentas" y "atribución de impuesto" por el que han optado la LIR y la LIEAN, respectivamente.

2. LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN Y EL *JOINT VENTURE* EN EL DERECHO MERCANTIL.-

La doctrina en Derecho Mercantil no es pacífica al abordar el estudio de este tipo de contratos. Hay quienes sostienen que la Asociación en Participación y el *Joint Venture* son figuras contractuales con diferencias sustanciales, mientras que de otro lado hay quienes afirman que ambas figuras son esencialmente similares. Según la regulación legislativa que tienen dichos contratos en nuestro ordenamiento jurídico, nos atrevemos a suscribir la primera posición. En efecto, la Ley General de Sociedades

(LGS), en sus artículos 398 y siguientes, regula a la Asociación en Participación² como una Asociación en Participación oculta³, mientras que el *Joint Venture* aparece regulado en diversas normas sectoriales con un contenido particular en cada caso, que difiere sustancialmente de la Asociación en Participación a que se refiere la LGS.⁴

Tomando como base esta circunstancia, definamos previamente cada contrato y anotemos luego algunas de las diferencias más saltantes entre ambos. La Asociación en Participación es el "contrato por el que una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios,⁵ una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio". Quien ha de dirigir las operaciones se denomina "asociante" y quien participa en los resultados se denomina "asociado".⁶ El *Joint Venture* por su parte, "es el contrato por el cual dos o más partes (personas naturales o jurídicas) acuerdan participar conjuntamente en un negocio, obra o explotación específicos, complementando su capacidad o infraestructura empresariales, a efectos de lograr beneficios económicos".⁷

¹ Modificado por el Decreto Legislativo 799.

² El Proyecto de la Ley General de Sociedades, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 10/05/97, regula en sus artículos 438 al 448 las Asociaciones en Participación con características similares a las contenidas en la vigente Ley General de Sociedades.

³ Al respecto, ver PASTOR ARGUMEDO, Reynaldo: *El Joint Venture y la Asociación en Participación*. Tesis de grado. 1982. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, p. 131.

⁴ En nuestro ordenamiento jurídico, los *Joint Ventures* aparecen regulados en las siguientes normas: Decreto Supremo 034-80-VC -Reglamento Único de Licitaciones y Contrato de Obras Públicas- (artículos 3.2.4, 3.2.5, 3.3.3 y 4.22 inciso e), como "Asociación temporal de contratistas"; Decreto Supremo 010-88-PE reglamentario de la Ley 24790 (Ley General de Pesquería) como "operaciones conjuntas de pesca"; la Ley General de Minería -Texto Único Decreto Supremo 014-92-EM- (artículos 204 y 205) y su Reglamento el Decreto Supremo 03-94-EM como "contratos de riesgo compartido", el Decreto Legislativo 708 -Ley de promoción de inversiones en el sector minero-, como "contratos de riesgo compartido" o "*joint venture*" y el Decreto Legislativo 674 -Ley de Promoción a la inversión privada- (artículo 2) como "*joint ventures*". Al respecto, ver el trabajo realizado por los doctores Enrique ELIAS LAROZA, Julio SALASSANCHEZ, Juan DEL BUSTO QUIÑONES y José Manuel CALLE FIOCCO, sobre "Los Contratos de colaboración empresarial" y SIERRALTA RIOS, Anibal: *El Contrato de Joint Venture*; y de otro lado, el trabajo de CASTANEDA RAMIREZ, Luis: "Los contratos de colaboración empresarial (*Joint Venture*/Asociación en Participación/Consortio). El primero y el segundo, en Cuadernos Tributarios N° 15 (Julio, 1993) y el tercero en el N° 16 (Diciembre, 1993). Véase también ALBA GARCÍA, Mariana: *Joint Ventures*. Tesis para obtener el título de Abogado, 1995; Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, p. 225-249, quien discrepa sosteniendo que los contratos regulados en el Decreto Legislativo 662 -Estabilidad jurídica a la inversión extranjera- (artículo 1, inciso h) y Decreto Supremo 162-92-EF -Reglamento de Regímenes de garantía a la inversión privada- (artículo 1, inciso a.a.3) sean *joint ventures*.

⁵ La LGS habla inapropiadamente de "aportes", defecto que se corrige en el Proyecto de la Nueva Ley General de Sociedades que habla más bien de "contribuciones" (artículo 423).

⁶ Definición recogida de PUENTE Y CALVO, citado por PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco. *Los Joint Ventures en relación a la Tributación*. En: Cuadernos Tributarios N° 15, Lima, Julio 1993, p.122.

⁷ Definición tomada de TALLEDO, César y CALLE, José Manuel. *Manual Societario*, Tomo 2. Lima: Ed. Economía y Finanzas, 1992, p. 401. Sobre los diferentes conceptos y modalidades de *Joint Ventures*, puede revisarse ASTOLFI, Andrea; "El contrato internacional de *Joint Venture*". Buenos Aires, Depalma, 1983, p. 33-51; LE PERA, Sergio: *Joint Venture y Sociedad*. Acuerdos de Coparticipación empresarial. Buenos Aires, Astrea, 1984, p. 83-90 y 211-216; COLAICOVO, Juan Luis y otros: *Joint Ventures y otras formas de cooperación empresarial internacional*. Buenos Aires, 1992. Ediciones Macchi, p. 161-169; HARRIGAN, Kathryn Kudie: *Joint Venture*. Los secretos para una administración exitosa. Buenos Aires, Editorial Tesis, 1992, p. 3-6 y 241-250; FARINA, Juan M.: *Contratos Comerciales Modernos*. Buenos Aires, Editorial Astrea, 1993, p. 750-767; SIERRALTA RIOS, Anibal y OLAVO BAPTISTA, Luis: *Aspectos Jurídicos del Comercio Internacional*. Lima. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1993, p. 186-192; CHULI, VICINT, Eduardo y BELTRAN ALANDETE, Teresa: *Aspectos Jurídicos de los Contratos Atípicos*. I. Barcelona, Jose María Bosch Editor S.A., 1994, p. 73-84, y ALBA GARCÍA. Op. cit. p. 81-123.

Algunos de los aspectos señalados por la doctrina que las diferencian se mencionan a continuación:⁸

- En la Asociación en Participación, las partes no tienen equidad en cuanto a su posición contractual, pues existe un asociado que contribuye con bienes o servicios para participar porcentualmente de las utilidades o pérdidas que produzca un negocio pre-establecido de propiedad del asociante. En cambio, en el *Joint Venture*, todos los *venturers* realizan contribuciones para obtener utilidades o compartir pérdidas proporcionales a ellas, respecto a un negocio nuevo, común y específico que emprenden.
- En la Asociación en Participación, sólo los asociados realizan contribuciones, mientras que, en el *Joint Venture*, todos los *venturers* realizan contribuciones.
- La Asociación en Participación es una asociación oculta que no se revela a terceros, mientras que el *Joint Venture* no conlleva dicha característica.
- En la Asociación en Participación, la administración está a cargo de un socio gestor (asociante), mientras que, en el *Joint Venture*, la administración del negocio está a cargo de todos los *venturers*, salvo el caso de que se nombre a un gestor, el cual obrará en nombre propio y de todos los integrantes.
- En la Asociación en Participación, por su carácter oculto, la responsabilidad de los asociados es sólo frente al asociante, en forma limitada al monto de la contribución. Los asociados no son responsables frente a terceros, en la medida que el asociante actúa frente a los mismos como propietario del negocio; por consiguiente, los asociados no poseen acción contra los terceros, ni éstos contra aquéllos. En el *Joint Venture*, lo actuado por cada *venturer* le genera a cada uno una responsabilidad distinta; sin embargo, cuando se trata de la responsabilidad del mismo *Joint Venture* -y no de la actuación independiente de sus partes- la responsabilidad es mancomunada e ilimitada, salvo que se pacte la solidaridad.
- La Asociación en Participación no posee patrimonio separado del de los participantes, ya que

los bienes con los que estos contribuyen se incorporan al patrimonio del gestor. En el *Joint Venture*, los *venturers* mantienen la propiedad de los bienes con los que colaboran formando más bien una "comunidad de intereses" destinada a la ejecución del negocio.

- En la Asociación en Participación no existe "*affectio societatis*", ya que al estar el asociante a cargo de la administración y gestión del negocio, obra en nombre propio, a título de dueño del mismo. En el *Joint Venture*, en cambio, sí hay "*affectio societatis*", en la medida en que cada asociado tiene una participación activa y de colaboración en la explotación del negocio.
- Dada la naturaleza y la regulación misma de la Asociación en Participación, su utilidad reside en negocios y proyectos de pequeña o mediana envergadura, que no implican mayor riesgo. El *Joint Venture*, por el contrario, se caracteriza por ser utilizado en proyectos y negocios cuya complejidad y envergadura financiera y técnica implican un riesgo que es imprescindible compartir para poder llevarlos a cabo.

3. EL RÉGIMEN DE IMPUESTO A LA RENTA.-

a) Capacidad tributaria

La LIR no les concede a las Asociaciones en Participación y a los *Joint Ventures* personalidad jurídica -respetando así una característica esencial que poseen en el Derecho Mercantil- ni los reconoce como "contribuyentes", a efectos de poder tributar como tales respecto de sus rentas. Sin embargo, en virtud de que realizan actividades relacionadas con rentas de tercera categoría, para gravar sus rentas recurre a la figura de "atribución de las rentas" que generan en cada una de sus partes contratantes. De esta manera, las rentas quedan afectas al impuesto, pero no directamente aplicando la tasa del 30% sobre ellas, sino indirectamente sobre la renta global de cada una de sus partes contratantes, en las que se incluye las rentas proporcionales que reciben por estos contratos.⁹ Es importante anotar,

⁸ Estas diferencias han sido tomadas y concordadas de PASTOR ARGUMEDO, Reynaldo. Op. cit. p. 144-153 (este autor diferencia a la Asociación en Participación Oculta de la Asociación en Participación Ostensible, identificando ésta última con los *Joint Ventures*); MANSILLA VASQUEZ, Jorge L. "El *Joint Venture* en el Derecho Comercial Moderno". En *Advocatus*, Año I, segunda entrega, Lima, 1990, p. 42-43; TALLEDO y CALLE. Op. cit., p. 383-415; TORRES VASQUEZ, Anibal. *Joint Venture*. En: *Revista de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos*, Volumen 49, Lima, 1991-92, p. 270-272; ELÍAS y otros. Op. cit., p. 176-177; PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA. Op. cit., p. 132 y 133 (este autor anota las diferencias entre ambas figuras y las desvirtuadas por considerarlas asimilables); y ALBA GARCÍA. Op. cit. p. 222-224.

⁹ Podría afirmarse que ello de alguna manera constituye una excepción a la regla del artículo 25 que establece que "Los perceptores de dividendos o utilidades de otras empresas, no las computarán para la determinación de su renta imponible"; sin embargo, es necesario aclarar que en este caso no existe propiamente una "distribución de utilidades", sino más bien una "atribución de rentas" que la LIR ordena para efectos tributarios (artículo 29). La distinción es importante porque, en el primer caso, la LIR grava directamente las utilidades que la empresa genera, lo que justifica que no lo haga respecto de los dividendos que distribuye para evitar la doble imposición; mientras que en el segundo caso, cada parte recibe su renta sin haber sido gravada.

siguiendo a Pantigoso Velloso Da Silveira, que aquí estrictamente habría sólo una "atribución de rentas" y no propiamente "transparencia fiscal", al no existir el levantamiento de una personalidad jurídica.¹⁰

Ahora bien, ¿es esta la forma más eficiente de regular el régimen de Impuesto a la Renta tratándose de estas figuras contractuales?; ¿por qué el legislador no afectó directamente las rentas que generan estas figuras? La LIR, ha sido consecuente con el ordenamiento jurídico al no reconocerles personalidad jurídica; sin embargo, al negarles la calidad de "contribuyentes", por establecer un régimen en grave perjuicio de su diferente naturaleza jurídica y de una imposición fiscal más sencilla, pretende fomentar las inversiones con un mayor desplazamiento de las rentas gravadas. En el caso de las Asociaciones en Participación, negarles la calidad de contribuyentes resulta siendo definitivamente apropiado, en tanto se trata de un contrato que busca otorgar a los asociados participaciones en un negocio determinado -razón por la cual debió establecerse una regulación especial diversa a la vigente-. Sin embargo, el caso del reconocimiento de los *Joint Ventures* como "contribuyentes" se justificaba plenamente, al estar los *venturers* en una posición contractual de equidad. Hay que tomar en cuenta además, su capacidad contributiva, pues como afirma Svarcic De Koch: "el Derecho Tributario puede designar como contribuyentes a entes o patrimonios, a los cuales no se considera capaces de adquirir derechos y asumir obligaciones, o negar dicha calidad a determinados entes o patrimonios del derecho común con capacidad jurídica. Y ello principalmente porque el Derecho Común no reconoce las manifestaciones de una aptitud o capacidad económica pri-

mordial en el Derecho Tributario: la capacidad contributiva del contribuyente, reconocimiento que el legislador tributario realiza a través del hecho imponible"¹¹. Por ello, creemos que el Derecho Tributario, al ser un Derecho Público, debe imponerse sobre la regulación del Derecho Privado, pero para efectos de regular una tributación más eficiente, atendiendo a la capacidad contributiva de los *Joint Ventures*. En este sentido, dice Saccone: "Negada esa calidad de sujeto de derecho -en el privado-, o no reconocida, la ley fiscal puede tener entidad suficiente para otorgársela como sujeto de Derecho Tributario, si se considera que constituye una unidad económica para la atribución del hecho imponible, esto es, que con respecto a la misma puede adjudicarse la titularidad del presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria".¹²

En nuestro ordenamiento jurídico-tributario, recordemos, ni el Código Tributario (Decreto Legislativo 816),¹³ ni la LIR, ni la LIEAN reconocen expresamente a las Asociaciones en Participación y a los *Joint Ventures*, como "contribuyentes".¹⁴

b) Tributación en cabeza de los contratantes

Actualmente, el sistema está regulado de tal manera que confunde y complica la tributación en lo que concierne a estos contratos de colaboración empresarial. Así, tanto las Asociaciones en Participación como los *Joint Ventures* tributan de la misma manera para efectos del Impuesto a la Renta, vale decir, atribuyendo sus rentas en cabeza de cada una de sus partes contratantes y en relación a la proporción que les corresponde de acuerdo al contrato, al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que

¹⁰ Anota dicho autor respecto de este concepto: "Recuerdese que la transparencia fiscal, de acuerdo a BADENES y GARRIGA, es una modalidad impositiva, en virtud de la cual determinadas entidades con personalidad jurídica, en determinados supuestos obligatoriamente, y en otros opcionalmente, no tributan por el impuesto de sociedades, imputándose los rendimientos positivos o negativos obtenidos a las personas físicas o jurídicas que las componen, las cuales tributarán por esos rendimientos, con cualesquiera otros que pudieran existir y le fueran imputables, a tenor de lo previsto en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, o bien en el impuesto a las sociedades, en proporción a su participación en las entidades". PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA. Op. cit., p. 136 y 137. Sin embargo CASTAÑEDA RAMÍREZ. Op. cit. p. 50, afirma que estamos frente al principio de transparencia fiscal por no constituir los *Joint Ventures* una persona jurídica distinta a sus miembros.

¹¹ Ver SVARCIC DE KOCH, Katica: Régimen contable y tributario aplicable a los *Joint Ventures*. En: Cuadernos Tributarios No 15, Lima, julio 1993, p. 163.

¹² Citado por PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA. Op. cit., p. 134.

¹³ Sobre los alcances del artículo 21 del Código Tributario y la imposibilidad de considerar a los *Joint Ventures* como "comunidad de bienes", "patrimonios" y otros "entes colectivos", ver Svarcic De Koch. Op. cit., p. 163 y 164. Una posición contraria véase en CASTAÑEDA RAMÍREZ. Op. cit., p. 50 y 51.

¹⁴ La Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (Decreto Legislativo 821) es la única norma dentro del ordenamiento jurídico-tributario que reconoce "expresamente" a los *joint ventures* y otras formas de contratos de colaboración empresarial como "contribuyentes" del Impuesto General a las Ventas, siempre que lleven contabilidad independiente (artículo 9), y establece reglas especiales para su aplicación. El Reglamento excluye, sin embargo, de los contratos de colaboración empresarial a las Asociaciones en Participación, entendemos que por razones de índole operativa; véase artículo 4.3.

ocurra primero.¹⁵ Esto significa, entre otras cosas, que las partes contratantes deberán sumar las rentas que reciben por dichos contratos a su renta de tercera categoría y, sobre el total, deberán calcular el impuesto.¹⁶

Pues bien, siendo esto así, tendríamos que los contribuyentes domiciliados en el país que perciben rentas de tercera categoría, y que sean parte contratante, podrían utilizar las rentas de un *Joint Venture*, por ejemplo, a efectos de determinar su pérdida neta total de tercera categoría. Ésta, de existir, deberá compensarse con las rentas netas de tercera categoría que obtenga en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores (artículo 50 de la LIR), convirtiéndose de esta manera los *Joint Ventures* en instrumentos para aligera la carga tributaria de grupos empresariales que pueden decidir otorgarle a una empresa que arroja pérdidas la mayor participación, sirviendo así de vehículo para la elusión perfecta; y es que las rentas que arroje el *Joint Venture*, por muy elevadas que sean, se utilizarán para compensar pérdidas, lo que en el mejor de los casos podrá arrojar una renta muy pequeña, sobre la cual se tributará.¹⁷

Ahora bien, el problema no concluye ahí. La LIR, como hemos anotado, ha optado por establecer un mismo régimen de tributación para las Asociaciones en Participación y los *Joint Ventures*, según lo dispuesto por los artículos 14 y 29 de la LIR. Bajo estos parámetros, si en nuestro país se celebra un contrato de Asociación en Participación, se registrará por lo establecido en los artículos 398 y siguientes de la LGS, que entre otras cosas establecen que la gestión del negocio corresponde al asociante (artículo 403), quien obra en nombre propio, sin que exista relación jurídica entre los terceros y los asociados; así, los terceros no adquieren derechos ni asumen obligaciones frente al asociado, ni éste ante aquellos (artículo 401).¹⁸ Este esquema, sin embargo, se distorsiona completamente en la LIR, que atribuye rentas a los asociados,

haciéndolos directamente responsables por ellas. Es decir, para efectos del pago del Impuesto a la Renta por las ganancias obtenidas a través de una Asociación en Participación, el asociante no asume ninguna responsabilidad, pues deduce las participaciones que entrega a los asociados, debiendo estos responder ante el Fisco por ellas, dejando así de ser ocultos frente a terceros. De esta manera, creemos, se impone, de un lado, una carga innecesaria a los asociados a quienes sólo les interesa recibir su ganancia deducido el impuesto; y se desnaturaliza, de otro lado, a la Asociación en Participación, al discriminar las rentas de participación para descubrirlas ante terceros. Esta carga debería recaer en el asociante, que es quien lleva el negocio, y el que debería tributar sobre la renta en conjunto que genera por su actividad empresarial habitual -incluidas las rentas generadas por la Asociación en Participación-, asumiendo la responsabilidad ante el Fisco y entregando a los asociados las rentas generadas libres de impuestos, con la correspondiente deducción de la parte proporcional del impuesto que las afecta.¹⁹ Existe pues, desde nuestro punto de vista, una discordancia insalvable entre la LGS y la LIR, en relación a la naturaleza jurídica de la Asociación en Participación y su regulación fiscal, basada en un régimen de "atribución de rentas" que no se justifica y que sólo genera disfuncionalidad e ineficiencia en la aplicación del impuesto.

Respecto de los *Joint Ventures*, no existe en nuestro ordenamiento una regulación sustantiva de carácter general que les sea aplicable, sino que, por el contrario, ellos se encuentran regulados en relación a sectores determinados de inversión. Sin embargo, el legislador parece haber tomado como referente normativo la regulación en el sector minero, a efectos de atribuir las rentas a cada uno de los contratantes en relación a su participación en el contrato y establecer la responsabilidad individual de los *venturers* ante el Fisco.²⁰ Nosotros consideramos que, en atención a la

¹⁵ Ver artículos 14 y 29 de la LIR y artículos 18 y 54. g). 1 de su Reglamento.

¹⁶ No es posible aplicar la tasa del 30% sobre las rentas generadas por dichos contratos, pues la LIR en el artículo 29, se refiere expresamente a una "atribución de rentas" y no a la afectación directa de éstas.

¹⁷ Al respecto, ver PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA. Op. cit., p. 138 y 142.

¹⁸ Ambas disposiciones han sido recogidas en el artículo 441 del Proyecto de la Nueva Ley General de Sociedades.

¹⁹ De esta manera, si una empresa celebra un contrato de Asociación en Participación con dos asociados otorgándoles el 50% de sus utilidades en participaciones iguales y su utilidad al final del ejercicio asciende a S/. 8,000.00, deberá pagar S/. 2,400.00 por Impuesto a la Renta, debiendo entregar a cada uno de los asociados S/. 800.00, luego de deducirles el impuesto que les corresponde, ascendiente a S/. 600.00.

²⁰ En efecto, ya en el Proyecto del Reglamento de la Ley General de Minería, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 12/10/93, se recogía el sistema de "atribución de rentas" en el artículo 162 que literalmente decía: "Los resultados generados por el contrato de riesgo compartido se atribuirán a las partes contratantes, de acuerdo al porcentaje o monto que les corresponda en el referido contrato. Tales resultados, incluidas las pérdidas, si las hubiere, se reputarán distribuidas para efectos fiscales al ejercicio gravable en el que se cierra el ejercicio comercial, aún cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares, recaen directamente en el patrimonio de las partes

naturaleza del contrato -el "riesgo compartido" entendido en sentido lato- la responsabilidad debió ser "solidaria", para lo cual era necesario optar por aplicar el tributo a la renta generado por el *Joint Venture*, es decir, permitir que éste tribute como tal en calidad de "contribuyente".

c) Contabilidad independiente

El actual artículo 65 de la LIR dispone que las Asociaciones en Participación y *Joint Ventures* deben mantener contabilidad independiente de los socios o partes contratantes. Excepcionalmente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, "una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato", con autorización de la SUNAT, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente o de contratos con vencimiento a plazos menores a un año. Respecto al primer supuesto de excepción Talledo y Calle opinan: "A las auténticas asociaciones en participación, en ningún caso puede exigírseles que lleven contabilidad independiente, pues según lo previsto en la Ley General de Sociedades corresponde registrar todas las operaciones en la contabilidad del asociante. Se trata de un negocio del asociante en el que tiene participación el asociado. En consecuencia, no es necesario solicitar la autorización de la SUNAT a que hace referencia la norma transcrita del artículo 38."²¹ De ahí que: "Bajo este contrato corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas así como todos los gastos incurridos. Tiene también derecho a deducir el monto de la participación que corresponde al asociado, estando la utilidad remanente para el asociante gravada junto con los resultados provenientes de sus demás actividades. El monto de la participación correspondiente al asociado constituye renta de la tercera categoría para éste, y se grava en base a lo devengado. En otras palabras,

debe ser declarado como ingreso del mismo ejercicio en que dicha participación es determinada y deducida por el asociante, háyase pagado o no al asociado".²² En ese mismo sentido, Ramírez Corrales sostiene: "...las referencias en las normas tributarias a la Asociación en Participación deben entenderse en sentido amplio y no circunscritas a la modalidad contenida en los artículos 398 y siguientes de la Ley General de Sociedades, pues de acuerdo a tal definición constituye un contrato en el que el asociante concede al asociado únicamente una participación en los resultados de su negocio a cambio de la entrega de bienes, dinero o prestación de servicios; en consecuencia, bajo estos términos, siempre le corresponderá al asociante registrar en su contabilidad todas las operaciones de la asociación en participación. Por tanto, en este supuesto, nos encontramos justamente ante la excepción prevista en la norma reglamentaria para no llevar contabilidad independiente debido a la modalidad de la operación del negocio".²³

De ahí que para el caso de las Asociaciones en Participación no exista contabilidad independiente de la de sus partes contratantes, sino más bien una contabilidad única del asociante en la que se registra las operaciones del contrato. Así, el artículo 65 es la única norma que parece reconocer la naturaleza jurídica de una Asociación en Participación, en la que sólo se busca una participación en el negocio del asociante, no formándose una entidad o patrimonio autónomo que justifique una contabilidad independiente de la de sus partes contratantes.²⁴

De otro lado, la LIR, al establecer la contabilidad independiente para el caso de los *Joint Ventures*, prefirió discernirla del negocio habitual que realiza cada *venturer*; sin embargo, este hecho debió ir de la mano con la aplicación del impuesto sobre las rentas que generan dichos contratos, ya que resultaba coherente discernir la contabilidad de estos

contratantes que lo conforman: Tal distribución se considera efectuada al 31 de diciembre de cada año". Esta norma fue luego textualmente recogida en el artículo 162 del Reglamento de la Ley General de Minería, Decreto Supremo 03-94-EM.

²¹ Se refiere al artículo 38 del Reglamento, antes de la modificación introducida a la LIR por el Decreto Legislativo 799, que incorpora casi literalmente el tenor de dicha norma al artículo 65 de la LIR. Ver TALLEDO y CALLE. Manual de Impuesto a la Renta. Tomo 1, Ed. Economía y Finanzas. Lima, setiembre de 1994, p. 226 y 227.

²² TALLEDO y CALLE: *ibid.*, p. 158

²³ Ver RAMÍREZ CORRALES, Raúl. "La obligación de llevar contabilidad independiente en los contratos de colaboración empresarial". En *Análisis Tributario*, Lima, Julio 1995, p. 14. La referencia a la norma reglamentaria debe entenderse hecha al actual artículo 65 de la LIR que incorpora dicha excepción.

²⁴ No podemos dejar de mencionar, sin embargo, que hay quienes sostienen que es posible llevar una contabilidad independiente cuando el contrato se celebra con el propósito de ejecutar un negocio específico y concreto, sin involucrar los otros negocios del asociante. Ver "El contrato de asociación en participación sin contabilidad independiente". En: *Informativo Caballero Bustamante*, 1ra. quincena, Junio 1997, p. A7-A8.

con el fin de afectar sus rentas directamente y no indirectamente, luego de la atribución de ellas, en cada una de las partes contratantes; si no, ¿qué sentido tiene que se lleve contabilidad independiente si al final las rentas de dichos contratos y las provenientes de la actividad empresarial habitual que realizan cada una de sus partes contratantes constituirán una sola base imponible?²⁵

Muy ligado al tema de la contabilidad independiente está el de la obligación de inscribirse y obtener el R.U.C. y el de la obligación de presentar declaraciones juradas. Respecto a la primera, como acertadamente hacen notar Talledo y Calle: “la contabilidad independiente implica la obtención de un número de R.U.C. para el *joint venture*”;²⁶ más no para la Asociación en Participación, en virtud de que es el asociante quien concede una participación en su negocio a los asociados y es él quien lleva una contabilidad única. Respecto al segundo aspecto, debemos señalar que según lo dispone el inciso e) del artículo 47 del Reglamento, las Asociaciones en Participación y los *Joint Ventures* están obligados a presentar declaración jurada cuando lleven contabilidad independiente. Ahora bien, la pregunta de rigor es ¿declaraciones juradas respecto de qué?. El citado artículo 47 hace referencia al artículo 79 de la LIR, que sin embargo se refiere a las declaraciones juradas que deben hacer los “contribuyentes” del impuesto que obtengan rentas computables para los efectos de la LIR. Debemos entender, sin embargo, que se refiere a las rentas obtenidas por estos contratos en el ejercicio gravable, a fin de permitir a la Administración Tributaria fiscalizar la correspondiente atribución de rentas en cada una de las partes contratantes.

d) Partes contratantes no domiciliadas

Cuando las inversiones extranjeras se canalizan a través de contratos de colaboración empresarial, nos encontramos con un problema adicional, a efectos de atribuir las rentas que ellas generan a partes contratantes que no tienen la condición de “domiciliados”. En efecto, el inciso h) del artículo 7 de la LIR, considera como domiciliados en el país a “las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refiere el tercer y cuarto párrafo del Artículo 14, constituidas o establecidas en el país”. Esta referencia es imprecisa, pues en estricto las Asociaciones en Participación y los *Joint Ventures* no constituyen “entidades”, sino más bien “contratos” de colaboración empresarial con características especiales; por tanto, debemos entender que la norma ha querido referirse a aquellos contratos que hayan sido “celebrados en el país” o cuya inversión o participación determinada se despliegue en él.

De otro lado, el artículo 6 de la LIR establece: “En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”. La norma, observemos en primer lugar, se refiere a “contribuyentes” no domiciliados, no siendo ni las Asociaciones en Participación ni los *Joint Ventures* contribuyentes para la LIR; en segundo lugar se refiere a “rentas de fuente peruana” cuando en los artículos 9 y 10 de la LIR no hay una mención expresa a las rentas obtenidas en virtud de una participación en un contrato de colaboración empresarial, ni tampoco en los artículos 48 y 56 de la LIR. Pese a ello, el inciso c) del artículo 71 de la LIR impone la obligación de retención a las personas o “entidades” que paguen o acrediten a “beneficiarios no domiciliados”, rentas de cualquier naturaleza.²⁷

²⁵ Sin embargo, autores como SVARCIC DE KOCH. Op. cit. p. 160 y 164 sostienen una posición en favor de la contabilidad independiente y del sistema de atribución de rentas, tal como ha sido recogido por la LIR: “Un sistema de contabilidad independiente implica una definición de principios, normas y prácticas a ser utilizadas para procesar la información relativa a las operaciones (...). Desde el punto de vista de la contabilidad, la importancia de quien lleva a cabo estas operaciones reside en poder definirlo en términos de una entidad. Una entidad contable es una organización que se distingue de otras como una unidad económica por separado, con límites bien definidos que impidan confundir sus asuntos con los de otras entidades. En este sentido, el *Joint Venture* constituye una entidad contable distinta de sus *venturers*”. Sobre esta base, más adelante afirma: “Una de las características del contrato de *Joint Venture* es la búsqueda de un beneficio económico que se traducirá en resultados para cada *venturer* individualmente. El *Joint Venture* no tiene un fin de lucro, quienes lo tienen son los *venturers*; por ello, corresponde a éstos registrar contablemente tales resultados. Ello no invalida el hecho que en la casi totalidad de los *Joint Ventures* se lleve una contabilidad independiente, para un mejor control del negocio. Respetando la naturaleza jurídica y característica de este contrato, la ley del Impuesto a la Renta no considera como contribuyentes a los *Joint Ventures*; en tal sentido, la ganancia obtenida al cierre del ejercicio deberá atribuirse automáticamente a los *venturers*. Cada una de las partes determinará el Impuesto a la Renta particular de acuerdo a la participación porcentual que tiene asignada”. La premisa medular que utiliza la autora para justificar el registro contable de cada *venturer* de los resultados del *joint venture* no resulta una característica esencial de dicho contrato, ya que lo mismo podría decirse de una sociedad cualquiera en la que son los socios quienes finalmente buscan un fin de lucro o beneficio económico.

²⁶ TALLEDO y CALLE. Manual de Impuesto a la Renta. Tomo 1, p. 159.

²⁷ Aunque el artículo 76 que precisa esta obligación, lo hace en referencia a los supuestos del artículo 54 y 56 de la LIR.

Ahora bien, de que estas rentas tengan que gravarse, no hay ninguna duda, pero la pregunta es ¿qué tasa les aplicamos? y ¿en base a qué?. La única manera de sustentar la correspondiente retención que deba hacer quien pague dichas rentas, es considerándola genéricamente incluida en el inciso e) del artículo 56 como "otras rentas", aplicándole por consiguiente, la tasa del 30% sobre la totalidad de la misma - considerándola como renta neta-, aún cuando es renta de tercera categoría, según lo dispuesto por el inciso d) del artículo 76 de la LIR. Sólo así la Administración Tributaria podrá reputarlas pagadas al vencimiento del plazo fijado para la presentación de las declaraciones juradas según los términos del artículo 77 de la LIR.

Como vemos, existen una serie de dificultades para poder aplicar el impuesto sobre las rentas atribuidas a las partes contratantes que no tienen la condición de domiciliadas. Esto, sin embargo, pudo evitarse imponiéndose la obligación en el asociante de asumir el impuesto por las rentas totales de la Asociación en Participación y reconociendo en los *Joint Ventures* la calidad de "contribuyentes", aplicándoles la tasa del 30% sobre su renta neta total, de tal manera que en ambos casos las rentas se distribuyan libres de impuestos.

4. IMPUESTO EXTRAORDINARIO A LOS ACTIVOS NETOS.-

El Impuesto Extraordinario a los Activos Netos ha venido a sustituir al controvertido Impuesto Mínimo a la Renta, con una regulación autónoma y de vocación transitoria, que afecta a todos los perceptores de rentas de tercera categoría inclusive a las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas, con una tasa equivalente al 0.5% sobre el valor de los activos netos consignado en el balance general ajustado, cerrado al 31 de diciembre de 1996.²⁸

Asimismo, el artículo 3 de la LIEAN establece que los contratos de colaboración empresarial que lle-

ven contabilidad independiente a la de sus partes, determinarán dicho impuesto y lo atribuirán a sus partes integrantes, de acuerdo a su participación en el "capital",²⁹ las cuales sumarán dicho monto al impuesto que les corresponda abonar como contribuyentes de ser el caso. De esta manera, las Asociaciones en Participación y los *Joint Ventures*, a diferencia de lo que sucedería con el Impuesto Mínimo a la Renta, no son sujetos del impuesto y, por tanto, no están obligados a pagarlo, debiendo sí determinarlo y declararlo, según lo dispone el artículo 3 del Reglamento, para atribuirlo luego a sus partes integrantes. Es decir, nos encontramos frente a un régimen de "atribución de impuesto"³⁰ en cabeza de cada una de las partes contratantes,³⁰ quienes en su calidad de "contribuyentes" son las que pagan y asumen la responsabilidad de su impuesto global a los activos; empero, este régimen trae consigo algunos inconvenientes en relación a la determinación y atribución de los activos que veremos más adelante.

Por otro lado, se han venido observando algunas justificadas objeciones en la aplicación de este impuesto que quisiéramos mencionar. La primera de ellas está referida a la antitécnica base imponible del impuesto, que radica en una situación anteriormente producida (ejercicio gravable anterior) y no por producirse, lo que en algunos casos puede implicar gravar activos que a la fecha ya no son de propiedad del contribuyente. En segundo lugar, llama la atención que las cuentas de depreciaciones y amortizaciones no hayan sido consideradas por el artículo 1 del Decreto Supremo 067-97-EF como deducibles de la base imponible, aún cuando son contempladas como deducciones por el artículo 4 de la LIEAN (razón por la cual creemos deben deducirse).

a) Determinación del Activo Neto

Aquí nos encontramos con el mismo problema del que adolecía la regulación del Impuesto Mínimo, particularmente en relación a las "contribuciones" con las que colaboran las partes contratantes y las "participaciones" que representan dichas contribu-

²⁸ El carácter de urgencia de esta norma obligó a una modificación de la Norma X del Código Tributario, a fin de suprimir el Impuesto Mínimo a la Renta e introducir, para lo que resta del presente ejercicio gravable, un impuesto a los activos menos oneroso que aquél. Sin embargo, hay quienes sostienen que técnicamente no ha operado una "supresión" de tributos sino tan sólo una "modificación" a los aspectos de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta, la que surtiría efectos a partir del primer día del año calendario siguiente. Véase: "Comentarios respecto a la sustitución del denominado Impuesto Mínimo a la Renta por el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos". En Informativo Caballero Bustamante, 1ra quincena, Mayo 1997, p. A8-A9.

²⁹ Esta referencia imprecisa del legislador es corregida en el artículo 3 del Reglamento (Decreto Supremo 068-97-EF) al establecer que el monto determinado por dichos contratos de colaboración empresarial será atribuido a sus partes integrantes de acuerdo a la proporción que les corresponde en el capital o a la participación en el contrato.

³⁰ Sin embargo via norma reglamentaria (artículo 3) se ha establecido una excepción al régimen cuando se trata de las Asociaciones en Participación.

ciones. Veamos a continuación cada uno de los supuestos.

En las Asociaciones en Participación, se produce una transferencia de propiedad de las contribuciones del asociado al asociante, según lo dispuesto por el artículo 404 de la LGS. Se exceptúa de esta regla a los bienes inmuebles, para los cuales se requerirá la respectiva inscripción en los Registros Públicos.³¹ Ahora bien, si este impuesto grava los activos, debemos distinguir entre las contribuciones en bienes muebles y bienes inmuebles para llegar a establecer cuáles se encuentran en el activo de la Asociación en Participación. Respecto de los primeros, siguiendo la regla establecida en la LGS, estos salen del activo de la empresa asociada, y por tanto, no están afectos al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos de ésta y pasan al activo de la empresa asociante; y respecto de los segundos, si no se ha inscrito la transferencia en Registros Públicos, se considerará como una contribución en uso o usufructo (transmisión de posesión), y por lo tanto se seguirán considerando en el activo de la empresa asociada y no de la empresa asociante que los recibe como contribución.

En los *Joint Ventures*, por el contrario, no hay transferencia de propiedad; cada *venturer* conserva la propiedad de sus contribuciones. Al respecto, es importante citar a Svarcic De Koch: "Al no crear una persona jurídica, es imposible hablar de la existencia de un patrimonio propio del *Joint Venture*. La contribución al esfuerzo conjunto que efectúan los *venturers* no se encuentra dirigida a formar un patri-

monio independiente, ni pretenden permutar entre sí derechos de propiedad sobre los bienes con los que colaboran a la realización del negocio específico. Cada uno de ellos mantiene la propiedad sobre tales bienes. Por excepción, solamente surgirá un derecho de copropiedad respecto de los bienes adquiridos en común por el *Joint Venture*"³². Pues bien, si no existe transferencia de propiedad de las contribuciones, ¿entonces qué hay?, creemos particularmente que lo que hay es una contribución en uso o usufructo (transmisión de posesión),³³ que no le priva de propiedad al *venturer*.³⁴ De esta manera, la contribución, para efectos del cálculo del impuesto, no constituye activo del *Joint Venture*, más sí de la empresa que es parte contratante.³⁵

El silencio de la LIEAN, que no regula nada en relación a las "contribuciones" que en ambos contratos se realizan, nos lleva a aplicar los criterios jurídicos esbozados, los mismos que en la práctica pueden estar reñidos con criterios contables, dificultando una aplicación eficiente del impuesto.

En lo que concierne a las "participaciones" de las partes contratantes,³⁶ si atendemos al inciso a) del artículo 1 del Decreto Supremo 067-97-EF, vemos que dicha norma excluye de la base imponible del impuesto a las acciones, participaciones o derechos en el capital de otras empresas; sin embargo, dentro de ellas, difícilmente podríamos considerar a las "participaciones" en contratos de colaboración empresarial, pues como está redactada la norma sólo se refiere a las participaciones en el "capital" de otras

³¹ En el Proyecto de la Nueva Ley General de Sociedades, el artículo 443 establece una presunción de propiedad respecto de los bienes contribuidos por los asociados, salvo aquellos que se encuentren inscritos en el Registro a nombre del asociado.

³² Svarcic De Koch. Op. cit., p. 162. En el mismo sentido también Talledo y Calle. Manual Societario, tomo 2, p. 406.

³³ Al respecto el Decreto Legislativo 868 que modifica el artículo 204 del Decreto Supremo 014-92-EM (Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería), establece expresamente que, salvo pacto en contrario, los aportes en bienes no conllevan transferencia de propiedad, sino el usufructo de los mismos.

³⁴ Aquí es importante anotar que la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (Decreto Legislativo 821) y su Reglamento contienen disposiciones en relación a la asignación de recursos y bienes que efectúen las partes contratantes de *joint ventures* para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, estableciendo su afectación o inafectación, según se lleve contabilidad independiente o no. Ver inciso n) del artículo 2 del Decreto Legislativo 821 y artículo 5.10.1.a) del Reglamento. Sobre este punto, puede revisarse el Informe Especial: Análisis tributario de los contratos modernos, Tercera Parte: El Contrato de *Joint Venture*. En: Informativo Caballero Bustamante, Lima, 2da. quincena, Diciembre 1996.

³⁵ Al respecto, opina Svarcic De Koch. "Respecto al alcance de los registros contables del *Joint Venture*, puede resultar evidente que la contabilidad independiente debe reconocer los ingresos y gastos vinculados o generados por las operaciones conjuntas. Sin embargo, cabe preguntarse, si esta contabilidad debe reflejar o incluir de alguna manera las contribuciones particulares efectuadas por los *venturers*, las mismas respecto a las cuales hemos señalado, no existe copropiedad. El concepto de activos que ha desarrollado la doctrina contable es el siguiente: "activos son los recursos económicos de propiedad de una entidad que se espera beneficiarán las operaciones futuras". Los bienes y derechos son registrados por el propietario o titular de los mismos: en este sentido, el *Joint Venture* no estará en capacidad de reconocer en su contabilidad los bienes con los que contribuye cada *venturer* al proyecto común, debiendo en todo caso mantener un control contable respecto al uso de los mismos a través de cuentas de orden". Ver Svarcic De Koch. Op. cit., p. 161.

³⁶ Cuando hablamos de "participaciones" nos referimos al valor que representa la inversión en un contrato de colaboración empresarial y no a los resultados (rentas/utilidades) que arroja dicha inversión.

“empresas”, lo que implica una doble imposición, pues la cuenta de “participaciones” no sólo estará en los activos netos de la empresa que es parte contratante, sino que también estará reflejada en el activo del contrato de colaboración empresarial y, por lo tanto, afecta al impuesto.

b) Atribución del Impuesto

El artículo 3 del Reglamento establece que el monto del impuesto determinado por los contratos de colaboración empresarial que lleven su contabilidad independiente será atribuido a sus partes integrantes de acuerdo a su participación en el contrato cuando hubiera un pacto expreso que así lo establezca.³⁷ De otro lado, el artículo 3 de la LIEAN establece que el impuesto se atribuye a efectos de que sus integrantes sumen dicho monto al impuesto que a su vez les corresponda abonar como contribuyentes; sin embargo, en el artículo 3 del Reglamento nos encontramos con otra disposición que nos dice que, para efectos de la declaración, cada parte integrante adicionará, de ser el caso, el monto de los activos que les corresponda a sus activos netos. Detengámonos un momento en el análisis de esta norma y preguntémosnos ¿a qué se refiere la norma con “el monto de los activos que les corresponda”?, ¿a las contribuciones?, ¿a los activos adquiridos por los contratos de colaboración empresarial? La norma no es precisa y además no distingue; sin embargo, según lo que aquí hemos sostenido, no podría estarse refiriendo a las contribuciones de los asociados y *venturers* de manera general, por cuanto en algunos casos éstas se producen en uso o usufructo y no pasan a formar parte del activo de la Asociación en Participación y el *Joint Venture*, salvo cuando se hace en propiedad. Por tanto, la norma podría estarse refiriendo en todo caso a los activos adquiridos por los propios contratos de colaboración empresarial, los cuales deberán ser atribuidos proporcionalmente a cada una de las partes contratantes de conformidad con su participación en el contrato.

Pues bien, dicho esto y asumiendo que dicha declaración está referida a la que tiene que hacer cada parte integrante por sus activos netos totales, veamos con un ejemplo sencillo cómo se calcula el impuesto en estos casos. Si tenemos un *Joint Venture* con un activo neto ajustado de S/. 2'000,000.00 (de los cuales 1'000,000.00 constituye un activo adquirido por el *Joint Venture* y los otros 1'000,000.00 por las contribuciones de los *venturers*) y 2 *venturers* que

participan en la misma proporción, cada uno de los cuales tiene por su actividad empresarial habitual un activo neto ajustado de S/. 5'000,000.00 (*venturer A*) y S/. 10'000,000.00 (*venturer B*), debemos adicionar al activo de cada uno de ellos el activo neto ajustado atribuido del *Joint Venture*, lo que nos dará como resultado la base imponible, que en el caso del *venturer A* sería S/. 6'000,000.00, monto al que debemos deducir el valor de la participación (asumiéndola incluida en el inciso a del artículo 1 del Decreto Supremo 067-97-EF), que vendría a ser S/. 500,000.00, para luego aplicar la tasa del 0.5%, lo que nos dará como resultado el impuesto que debe pagar el *venturer A*, es decir, S/. 27,500.00.³⁸

Respecto a las Asociaciones en Participación, el mismo artículo 3 del Reglamento establece una regulación especial, al disponer que en caso uno de los integrantes incorpore el total o parte de los activos y pasivos de la misma a su contabilidad, dicho integrante (asociante) determinará y pagará el impuesto, siendo éste el único que podrá utilizar el crédito fiscal a que se refiere el artículo 7 de la LIEAN.

c) El crédito fiscal

El artículo 7 de la LIEAN establece que el monto efectivamente pagado por concepto de este impuesto podrá utilizarse como crédito sin derecho a devolución, contra los pagos a cuenta correspondientes a los meses de julio hasta diciembre de 1997 y el saldo, si lo hubiere, a los pagos de regularización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997, 1998 y 1999. Este beneficio está en relación directa con el pago del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos durante el año 1997, de tal manera que sólo hay crédito, como es lógico, respecto de la parte pagada.

De otro lado, el artículo 19 del Reglamento precisa que el crédito contra el Impuesto a la Renta que utilizarán las partes contratantes de una Asociación en Participación o un *Joint Venture* será el total del impuesto pagado por ellas, incluido el atribuido por dichos contratos. Por lo demás, los artículos 20, 21 y 22 del Reglamento establecen cuál es el procedimiento para la aplicación de los créditos fiscales.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar que estas disposiciones resultan inoperantes y en algunos casos perjudiciales para el caso de las partes

³⁷ Entendemos que esta precisión del pacto se refiere a la “atribución del impuesto” que podrá operar en cabeza de todos sus integrantes, si se trata de un *Joint Venture*, o en una sola de ellas, si se trata de una Asociación en Participación.

³⁸ Los cálculos han sido realizados sin tomar en cuenta la actualización con el IPM que exige la LIEAN.

contratantes no domiciliadas, pues de un lado no le es posible a la Administración Tributaria fiscalizar el activo neto ajustado de las partes no domiciliadas, por lo que no tiene sentido que estén efectas a este impuesto; y de otro lado, a ellos les es imposible usar el crédito fiscal que les corresponde en estos casos, salvo que tengan otras rentas de fuente peruana sobre las cuales tengan que pagar Impuesto a la Renta.

5. CONCLUSIONES.-

- Tratándose de las Asociaciones en Participación, no podemos dejar de lado su regulación en la LGS, en virtud a la cual la empresa asociante es quien recibe las contribuciones de los asociados a cambio de una participación en su negocio. No se genera por tanto un “ente o patrimonio autónomo” al cual se le tenga que reconocer como “contribuyente”, pues el asociante se supone que por su negocio habitual ya lo es, y como tal, deberá tributar sobre su renta total (incluidas las rentas de los asociados), con la correspondiente deducción en éstas de la parte proporcional del impuesto, debiendo entregarles a cada uno de los asociados las rentas libres de impuestos.
- Tratándose de los *Joint Ventures*, al no existir una regulación sustantiva integral, creemos que no hay inconveniente en que la LIR los considere como “contribuyentes” en atención a su capacidad contributiva, a efectos de que el Impuesto a la Renta recaiga sobre las rentas obtenidas por ellas, antes de su distribución a los *venturers*.
- Sólo por razones de fiscalización, debe imponerse al asociante y al *venturer* gestor, la obligación de comunicar a la Administración Tributaria las condiciones de la celebración de estos contratos (duración, partes contratantes, aportes, participación, asunción de gastos, etc).
- Tratándose de una Asociación en Participación, la empresa asociante deberá llevar una contabilidad única para todas las operaciones del negocio. Los *Joint Ventures*, por el contrario, deberán llevar contabilidad independiente de la de sus partes contratantes.
- En una Asociación en Participación, la empresa asociante debe asumir el impuesto por las rentas totales y, en un *Joint Venture*, éste debe pagar el impuesto correspondiente como contribuyente; de tal manera que la distribución de estas rentas -de fuente peruana- a beneficiarios no domiciliados no esté gravada.
- Las contribuciones -incluso los bienes inmuebles no registrados- a una Asociación en Participación y a un *Joint Venture*, deben considerarse dentro de la contabilidad de la empresa asociante o de la contabilidad independiente del *Joint Venture*, sólo para efectos del cálculo del impuesto extraordinario a los activos netos que les corresponda pagar.
- Las participaciones en una Asociación en Participación y en un *Joint Venture* deben estar expresamente consideradas como deducciones de la base imponible del impuesto extraordinario a los activos netos.
- En las Asociaciones en Participación, la calidad de “responsable” debe recaer sobre el asociante, mientras que en los *Joint Ventures*, dicha condición debe recaer en forma solidaria e ilimitada en cada uno de los *venturers*.