

Los contratos asociativos y sus implicancias tributarias en el Impuesto a la Renta y el IGV

Mery Elizabeth Alvarado *

Alumna del 6º Año de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la UNMSM.

SUMARIO: I.- Introducción. II.- El contrato de asociación en participación. 2.1. Aspectos societarios. 2.2. Aspectos tributarios. III.- El contrato de consorcio. 3.1. Aspectos societarios. 3.2. Aspectos tributarios. IV.- Conclusiones.

* Miembro Honorario del Taller "Grupo de Estudios Fiscales" (GEF)

I.- Introducción

El presente artículo pretende abordar el tratamiento que concede la legislación tributaria en torno a los contratos asociativos por ser uno de los temas que más discusión ha generado entre los diversos pronunciamientos de la Administración Tributaria y los argumentos esgrimidos por los administrados. Con el fin de aclarar dicho panorama, esbozaremos en primer lugar el tratamiento comercial de cada una de estas figuras y posteriormente, analizaremos sus implicancias tributarias tratando de lograr una correcta aplicación de los conceptos vertidos.

II.- El contrato de asociación en participación

2.1. Aspectos societarios

2.1.1 Definición

De acuerdo con lo dispuesto por la legislación comercial, el contrato de asociación en participación es aquel en virtud del cual un empresario, denominado asociante, otorga a una o más personas naturales o jurídicas, llamadas asociados¹, una participación en los resultados de uno o más negocios manejados por aquel a cambio de una determinada contribución o aporte en dinero, bienes o servicios, sin que dicho contrato dé lugar al nacimiento de una persona jurídica.

En efecto, el artículo 440 de la Ley General de Sociedades, establece lo siguiente:

«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 negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución».

¹ De acuerdo con esta definición, se observa entonces que el asociado puede ser un empresario o no.

En ese sentido, vemos que se trata de un contrato típico que importa la celebración de un contrato asociativo el cual apunta a objetivos similares que los del contrato de sociedad.

En dicho orden de ideas, cierto sector de la doctrina comercial² señala lo siguiente:

«Joaquín Garrigues lo califica como una forma de tránsito entre la sociedad, que tiene personalidad jurídica, y la relación puramente contractual. Señala que los orígenes del contrato, históricamente, derivan de la más antigua forma de cooperación mercantil, la «comenda», a través del negocio de participación o empresa secreta, así llamada porque las personas que realizan solamente aportes permanecen ocultas, mientras que la persona encargada del negocio es la única visible frente a terceros, en forma similar a lo que sucede en las sociedades en comandita».

Para ilustrar lo anteriormente mencionado, se muestra a continuación un cuadro comparativo de los caracteres destacados entre la sociedad y la asociación en participación:

Semejanza	Diferencia
El aporte al capital de una sociedad es equivalente a la contribución del asociado, sin embargo los socios de una sociedad siempre participan de los resultados (no solo de las utilidades).	El asociado no participa en la creación del negocio, en su estructuración ni en su gestión, mientras que los socios sí.

2.1.2 Principales características

Para mencionar las características esenciales de una asociación en participación, se debe considerar las contempladas expresamente en el artículo 441 de la referida ley, y luego las que establece el artículo 438, aplicable para los contratos asociativos en general. Así, podemos señalar las siguientes características:

² Citado por ELÍAS LAROZA, Enrique. *Derecho Societario Peruano*. Normas Legales. Trujillo, Perú. Pág. 949.

- a) *Es un contrato asociativo, nominado y típico.*
- b) *Es un contrato aleatorio, porque en su celebración el asociado asume el riesgo de utilidad o pérdida a pesar de haber aportado determinada contribución.*
En tal sentido, no compartimos la opinión de que la asociación en participación sea un contrato de prestaciones recíprocas³ bajo el entendido que el asociado aporta determinada contribución a cambio de una participación en los resultados del negocio.
- c) *Regula relaciones de participación e integración con un fin común para las partes contratantes.*
- d) *No está sujeto a ninguna otra formalidad que la de constar por escrito.*
- e) *No origina la creación de una persona jurídica.*
- f) *El asociante actúa en nombre propio y le corresponde, exclusivamente, la gestión del negocio participado.*
- g) *No existe relación entre los terceros y el asociado.*
- h) *Es un contrato temporal porque depende de la duración del negocio participado.*
- i) *La contribución del asociado en bienes, se presume que pertenecen al asociante aunque la ley permite que permanezcan en propiedad del asociado.*
- j) *El asociado tiene derecho a la rendición de cuentas al término de cada ejercicio y al culminar el negocio participado.*

2.2. Aspectos tributarios

2.2.1. Implicancias en el IR

2.2.1.1 ¿La asociación en participación es un contribuyente?

Tras la modificación producida por el artículo 2 de la Ley N° 27034 (pub. el 30.12.1998), debemos señalar que, actualmente, la asociación en participación no se encuentra comprendida como contribuyente del Impuesto a la Renta.

³ PICÓN GONZALES, Jorge. *Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la legislación peruana*. Revista THEMIS - Segunda Época N° 4 Pág. 108

En efecto, el texto vigente del inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), dispone que son contribuyentes del impuesto:

«Las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes».

Al respecto, resulta pertinente destacar la RTF N° 1452-2-2004, en la cual el Tribunal señaló lo siguiente:

«(...) cabe interpretar que el inciso k) del artículo 14 de la Ley del IR (...) no consideró a las asociaciones en participación como contribuyentes del impuesto, al no haberlas mencionado expresamente, no pudiéndose colegir que estas estuvieron incluidas en la mención genérica que se hace a los demás contratos de colaboración empresarial».

En ese sentido, la mencionada Ley N° 27034 modificó la LIR con el fin de excluir a los contratos de asociación en participación de la obligación de llevar contabilidad independiente debido a que el negocio es gestionado exclusivamente por el asociante. En efecto, de ello nos da testimonio cierto sector de la doctrina⁴ que señala lo siguiente:

«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...que la asociación en participación no es sujeto de dicho impuesto...».

⁴ MEDRANO CORNEJO, Humberto. *Impuesto a la Renta y Contrato de Colaboración Empresarial*. Revista THEMIS – Segunda Época N° 41. Pág. 103.

Con el fin de aclarar el panorama expuesto, resulta menester distinguir el tratamiento tributario que tuvo la asociación en participación hasta el año 1998 y el que se le otorgó a partir del año 1999⁵.

a) Tratamiento del contrato hasta el año 1998

De acuerdo a la versión original del artículo 65 de la LIR⁶, la asociación en participación estaba obligada a llevar contabilidad independiente. En ese sentido, esta atribuía a ambas partes contratantes (asociante y asociado) los resultados al final del ejercicio así como los ingresos mensuales a fin de que estas realizaran el pago de regularización y los pagos a cuenta del IR de acuerdo a los montos atribuidos.

b) Tratamiento del contrato a partir del año 1999

Tras la modificación de la Ley 27034, la versión actual del artículo 65 no incluye a la asociación en participación dentro de los sujetos obligados a llevar contabilidad independiente. Así, el segundo párrafo del referido artículo señala lo siguiente:

«Las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes».

En ese sentido, los ingresos, gastos o costos son registrados en la propia contabilidad del asociante⁷. Para dicho efecto, el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT (pub. el

⁵ Al respecto, nos hemos basado en la clasificación realizada por VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. *Manual Tax Editor IGV 2009*. Págs. 394-395.

⁶ En efecto, el artículo 65 de la LIR señalaba lo siguiente: «Las sociedades de hecho, asociación en participación, joint ventures, consorcios y comunidad de bienes deberán mantener contabilidad independiente de los socios o partes contratantes, tanto para el manejo de la gestión del negocio como para la información a la SUNAT».

⁷ Sin embargo, cabe destacar que si bien este contrato no debe llevar contabilidad independiente, ello no obsta para que el asociante controle los resultados del negocio participado a través de un centro de costos separado dentro de su propia contabilidad.

20.03.2000) dispuso que el total de operaciones realizadas con ocasión del negocio participado sean facturadas por el asociante, quien considerará los ingresos como propios, correspondiéndole por tanto a él también la deducción de los costos y gastos.

Sobre el particular, resulta pertinente mencionar lo que un sector de la doctrina⁸ indica – en opinión que compartimos– en relación a la aplicación en el tiempo de la referida resolución. Así, señala lo siguiente:

«Si bien esta es una norma aplicable a la Declaración Jurada del ejercicio 1999, la instrucción contiene un carácter conceptual genérico que, en principio, no debiera ser tomado por una Resolución de Superintendencia. Es decir, estamos ante la interpretación de la Administración Tributaria de la Ley del Impuesto a la Renta; por tanto, lo señalado por la mencionada resolución de superintendencia podría aplicarse a los ejercicios siguientes».

En resumen: al no ser considerada la asociación en participación como contribuyente del IR, no se inscribe en el RUC ni lleva contabilidad independiente, siendo que cada una de las partes (asociante y asociado) tributará de manera separada e independiente su IR.

2.2.1.2 ¿Se debe emitir comprobante de pago por la participación pagada al asociado?

El artículo 6 de la citada Resolución de Superintendencia estableció que:

«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».

Con lo cual, la SUNAT asume tácitamente que la participación del asociado se calcula antes de impuestos, siendo deducible para el asociante el pago que realiza al asociado bajo el entendido de que se trata de una contraprestación por la contribución realizada por este.

⁸ PICÓN GONZALES, Jorge. *¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo...* Dogma ediciones. Lima, Perú 2011. Pág. 346.

Al respecto, resulta menester citar la RTF N° 732-5-2002⁹ en la cual el Tribunal decidió no aceptar la deducción del gasto para el asociante debido a que este no había emitido el comprobante de pago respectivo por la participación pagada al asociado. En efecto dicha resolución señaló lo siguiente:

«...la participación en el negocio pagada por el asociante al asociado en el contrato de asociación en participación, solo podía ser deducida como gasto siempre que se acreditara que se hubiera efectuado, como lo prevé el numeral j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que establece que no serán deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago;

(...) Que en el caso de autos, la recurrente no ha emitido el comprobante de pago por concepto de la participación de Inmobiliaria Julia S.A., como lo exige la Ley del Impuesto a la Renta lo cual acreditaría que el gasto se realizó efectivamente, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado, el gasto no es deducible para efecto del Impuesto a la Renta...».

Es decir, según el Tribunal el asociante tenía la obligación de emitir el comprobante respectivo de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago cuyo artículo 6 establece que se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago las personas que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue derecho a usar un bien.

Sin embargo, una lectura atenta de la norma nos lleva a concluir que la obligación de emitir comprobantes ha sido establecida solo para el

⁹ Cabe mencionar que el criterio establecido por dicha resolución fue retomado recientemente por la RTF N° 7527-3-2010.

caso de la transferencia de bienes que se realice en un contrato de asociación en participación (tema que nos interesa), lo cual no se cumple en el presente caso pues de acuerdo con el Reglamento de la Ley del IGV, las participaciones derivadas de este tipo de contrato no son consideradas bienes muebles.

En consecuencia, no existe obligación de emitir comprobante de pago cuando se transfiera la participación al asociado, por lo que dicha operación podría acreditarse con cualquier otro medio probatorio fehaciente¹⁰.

2.2.1.3 Naturaleza de la participación del asociado

Según el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 042-2000/SUNAT, la participación del asociado constituye renta de tercera categoría.

En ese sentido, podemos afirmar que tal calificación ha sido atribuida bajo la consideración que la participación del asociado proviene de una actividad empresarial realizada por un tercero (asociante), lo cual genera importantes consecuencias tributarias.

En efecto, siendo que la participación del asociado es renta de tercera categoría, esta deberá ser reconocida en base al criterio del devengado, es decir, el asociado la declarará como un ingreso en el mismo ejercicio en que dicha participación es determinada y deducida por el asociante, sin importar si ha sido pagada o no al asociado.

Por tanto, la utilidad remanente del asociante estará gravada con el IR junto con los resultados de sus demás actividades, con lo cual tenemos que cada parte del contrato tributará de manera separada.

¹⁰ En este mismo sentido, compartimos la opinión de TARAZONA OSPINA, Gustavo. *El Contrato de Asociación en Participación y el Impuesto a la Renta*. Revista VECTIGALIA N° 5. Pág. 34.

2.2.1.4 La contribución de bienes o servicios del asociado

Debemos señalar que la contribución de bienes o servicios que realice el asociado al asociante para llevar adelante el negocio participado, se regirá de acuerdo a la regla de valor de mercado establecida en el artículo 32 de la LIR.

Sin embargo, en el caso exista vinculación económica entre el asociante y el asociado, resultarán de aplicación las normas sobre precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A de la LIR.

2.2.2 Implicancias en el IGV

2.2.2.1 ¿Es contribuyente del impuesto?

De acuerdo a lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del IGV, la asociación en participación no ha sido considerada como un contrato de colaboración empresarial. Así, el artículo 4 numeral 3 del referido dispositivo indica que:

«Se entiende por contratos de colaboración empresarial a los contratos de carácter asociativo celebrados entre dos o más empresas, en los que las prestaciones de las partes sean destinadas a la realización de un negocio o actividad empresarial común, excluyendo a la asociación en participación y similares».

En tal sentido, en la medida que el asociante sea quien lleve la contabilidad del contrato, será este quien deberá tributar el IGV que grave las operaciones (venta de bienes muebles, prestación de servicios, etc.) que realice la asociación en participación a favor de terceros.

De otro lado, las operaciones que realicen el asociante y el asociado entre sí serán gravadas con el IGV en la medida que se subsuman en alguno de los supuestos gravados por la Ley del IGV. Así por ejemplo, si el asociado efectúa una contribución de bienes muebles transfiriendo su propiedad, aquella operación estará gravada con el IGV.

III.- El contrato de consorcio

3.1. Aspectos societarios

3.1.1 Definición

El consorcio es un contrato en virtud del cual dos o más personas convienen en participar activa y directamente en un determinado negocio con el fin de obtener un beneficio económico, no obstante cada una de ellas mantiene su propia autonomía.

Así, el artículo 445 de la Ley General de Sociedades lo define de la siguiente manera:

«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.

Corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquellas a que se ha comprometido. Al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato».

Para ilustrar lo anteriormente mencionado, se muestra a continuación un cuadro comparativo de los caracteres destacados entre la sociedad y el consorcio:

Semejanzas	Diferencias
• Administración común. • Aporte de cada parte en dinero, bienes y servicios. • Participación de acuerdo al valor del aporte. • Objeto social definido.	• Temporalidad determinada según el proyecto. • No se genera una persona jurídica. • No hay responsabilidad limitada. • Participación activa y directa de las partes (no hay socio capitalista aunque en la práctica se da).

3.1.2 Principales características

Para mencionar las características esenciales de una asociación en participación, se debe considerar las contempladas expresamente en los artículos 445 al 448 de la referida ley, y luego las que establece el artículo 438, aplicable para los contratos asociativos en general. Así, podemos señalar las siguientes características:

- a) Es un contrato asociativo, nominado y típico.*
- b) Es un contrato plurilateral debido a que existen más de dos centros de intereses sin que exista interdependencia entre las prestaciones surgidas del contrato.*
- c) Regula relaciones de participación e integración con un fin común para las partes contratantes.*
- d) No está sujeto a ninguna otra formalidad que la de constar por escrito.*
- e) No origina la creación de una persona jurídica.*
- f) Los consorciados participan activa y directamente en el negocio.*
- g) Cada consorciado debe coordinar su actividad con la de los demás.*
- h) Los bienes que se asignen al consorcio siguen siendo de propiedad de cada consorciado.*
- i) Cada consorciado responde en nombre propio al realizar operaciones del consorcio con terceros.*
- j) La responsabilidad de los consorciados respecto de las deudas del consorcio será solidaria solo si así se pacta en el contrato o lo establece la ley.*
- k) Es por esencia un contrato temporal.*

3.2. Aspectos tributarios

Para desarrollar el tratamiento tributario de los consorcios, es pertinente mencionar que este contrato presenta dos modalidades:

- a) Cuando lleva contabilidad independiente a la de sus partes contratantes.*
- b) Cuando no lleva contabilidad independiente la de sus partes contratantes, en cuyo caso la contabilidad puede ser llevada: i) por una de las partes (denominado «operador») o, ii) que ambas partes integrantes contabilicen las operaciones.*

A continuación, pasamos a desarrollar cada uno de estos.

3.2.1 Consorcio con contabilidad independiente

3.2.1.1 Implicancias en el IR

Los consorcios celebrados en el país en los que se haya estipulado llevar contabilidad independiente, son considerados personas jurídicas para efectos del IR, por lo que las rentas que genere dicho contrato calificarán como rentas de tercera categoría¹¹.

Es decir, el contrato de consorcio celebrado en el país en los que se haya estipulado llevar contabilidad independiente, estará sujeto a las obligaciones sustanciales y formales que se derivan de la legislación del Impuesto a la Renta, así como lo está, por ejemplo, una sociedad anónima constituida en el país.

En ese sentido, al constituir las partes integrantes sujetos distintos al consorcio, permite que se realicen interacciones internas con este último como si fuese un tercero. En relación a ello, la RTF N° 591-4-2008 señaló lo siguiente:

«Con relación al argumento de la recurrente, en el sentido que los gastos fueron asumidos por ella al haberse previsto contractualmente dicha obligación, cabe señalar que, si bien no existe ningún impedimento para que esta deba asumir las obligaciones propias del consorcio (de un tercero para efectos tributarios), dicho acto no constituye un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, toda vez que correspondía a otro contribuyente, conforme se ha expuesto precedentemente, por lo que se confirma la apelada en este extremo».

Por otro lado, cabe destacar que la distribución de los resultados del negocio entre los contratantes, se gravará en la forma de dividendos

¹¹ Así lo establece el inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con el inciso d) del artículo 7 y los incisos a) y e) del artículo 28 de dicha Ley.

con una tasa de 4.1% de IR, siempre que la distribución se realice a favor de un sujeto no domiciliado o una persona natural domiciliada en el país. Es decir, la distribución que se acuerde a favor de otra persona jurídica domiciliada no se encontrará sujeta a la retención de IR por dividendos.

Resulta pertinente mencionar que, una de las desventajas producidas por este esquema legal, es el hecho de que al constituir este tipo de consorcio una nueva persona jurídica para efectos del IR, habrá impedimento para efectuar una compensación de los resultados. En otras palabras, el saldo a favor del IR o pérdida tributaria en cabeza del consorcio, no podrá ser transferido a favor de las partes contratantes.

En este mismo sentido, cierta sector de la doctrina¹² señala lo siguiente: «En el entendido que el Contrato de Consorcio con contabilidad independiente, resulta ser para efectos tributarios, una persona jurídica totalmente autónoma, ello implicaría que los resultados económicos que este contrato genere, ostentarán independencia propia, motivo por el cual, dichos resultados no podrán ser compensados, en ningún supuesto, contra los resultados económicos de las partes contratantes y menos aún con resultados económicos de otros Contratos de Consorcios en los cuales la parte contratante también forme parte».

Teniendo en cuenta dicha problemática, cierto sector de la doctrina llegó a la siguiente conclusión:

«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»¹³.

¹² NAVARRO PALACIOS, Indira. *Análisis Tributario de los Contratos de Asociación en Participación y de Consorcio*. Revista Peruana de Derecho de la Empresa N°54. Págs. 110-111.

¹³ MEDRANO CORNEJO, Humberto. Op. Cit. Pág. 101.

3.2.1.2 Implicancias en el IGV

Los consorcios que lleven contabilidad independiente son contribuyentes del IGV de acuerdo a lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV.

Al respecto, resulta pertinente mencionar la RTF N° 3119-4-2008 en la cual el Tribunal señaló lo siguiente:

«Las normas en materia de Impuesto General a las Ventas han considerado como contribuyentes del impuesto a los consorcios que lleven contabilidad independiente, de lo que se desprende que, de no llevar contabilidad independiente estos no serían contribuyentes del impuesto, debiendo tributar en este caso cada uno de los sujetos que integran dichos consorcios, en la medida que realicen operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, de modo similar para efecto del Impuesto a la Renta».

En atención a ello, les son aplicables al consorcio con contabilidad independiente, las normas generales que regulan el IGV, así como las siguientes reglas¹⁴:

- i. Las asignaciones -es decir «aportes»- al contrato, de bienes, servicios o contratos de construcción realizadas por las partes contratantes, se considerarán operaciones con terceros gravadas con el IGV, en las que la base imponible será el valor consignado en el contrato, el cual no podrá ser menor a su valor en libros o costo del servicio o contrato de construcción efectuado, según sea el caso.*
- ii. La transferencia a las partes de los bienes adquiridos por el contrato, estará gravada con el IGV, siendo su base imponible el valor en libros.*
- iii. La adjudicación a las partes de los bienes obtenidos y/o producidos en la ejecución del contrato, está gravada con el IGV, siendo la base imponible su valor al costo.*

¹⁴ Según el numeral 10.1 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV.

Asimismo, cabe destacar que el dinero -moneda nacional o extranjera- no se considera bien mueble para los efectos del IGV¹⁵, por lo que la asignación de dinero a un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, no se encontrará gravada con dicho impuesto.

De otro lado, si al término del consorcio, este aún mantiene crédito fiscal del IGV sin aplicar, dicho crédito no podrá ser recuperado por el consorcio, ni podrá asignarse directa o indirectamente a las partes contratantes.

3.2.1.3 Obligaciones formales

Según el numeral 1 del artículo 87 del Código Tributario, los administrados se encuentran obligados a inscribirse en los registros de la Administración Tributaria aportando los datos necesarios y actualizando los mismos en la forma y plazos establecidos en las normas pertinentes.

Precisamente, con motivo de cumplir esto último, se emitió el Decreto Legislativo Nro. 943 mediante el cual se aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes, que en su artículo 6 dispuso que la SUNAT mediante resolución de superintendencia establecerá las personas obligadas a inscribirse en el RUC, entre otros aspectos.

En cumplimiento de ello, se emitió la Resolución de Superintendencia Nro. 210-2004/SUNAT (pub. el 18.09.2004), que en su artículo 2 inciso a) dispuso que se encuentran obligados a inscribirse en el RUC los sujetos señalados en el Anexo Nro. 1. En tal sentido, el numeral 17 de dicho anexo, contempló a los contratos de colaboración empresarial que llevan contabilidad independiente como sujetos obligados a dicha inscripción. En consecuencia, este tipo de contratos debe inscribirse en el RUC.

¹⁵ Según el numeral 8 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV.

Asimismo, deben emitir comprobantes de pago por la transferencia de bienes en uso o en propiedad a título oneroso o gratuito que realicen o por los servicios que presten¹⁶.

3.2.2 Consorcio sin contabilidad independiente

Para mantener un consorcio sin contabilidad independiente, se debe solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud.

Sin embargo, no se requiere autorización de la SUNAT para los contratos con vencimiento a plazos menores a 3 años, para lo cual deberá comunicarse tal situación a la SUNAT, dentro de los 5 días siguientes a la fecha de celebración del contrato¹⁷.

3.2.2.1 Con operador

3.2.2.1.1 Implicancias en el IR

El contrato de consorcio sin contabilidad independiente no es sujeto del IR. En consecuencia, las rentas que este obtenga serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante¹⁸.

Cabe señalar que dichas rentas se entienden distribuidas a favor de las citadas personas, al cierre del ejercicio o al término del contrato, lo que ocurra primero, aún cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares.

Esta regla también es aplicable en el caso de pérdidas aún cuando ellas no hayan sido cargadas en dichas cuentas¹⁹.

¹⁶ Según el artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

¹⁷ Según el artículo 65 de la LIR.

¹⁸ Según el último párrafo del artículo 14 de la Ley del IR.

¹⁹ El artículo 29 de la LIR, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 18 de su Reglamento disponen que la atribución se realiza en función a la participación pactada en el respectivo

3.2.2.1.2 Implicancias en el IGV

El contrato de consorcio con «operador» que lleva la contabilidad del negocio común, no es sujeto del IGV. En ese sentido, la parte designada como operador contabiliza todos los gastos e ingresos del negocio común y, en tal virtud, realiza todas las adquisiciones de bienes y servicios necesarias para llevar a cabo dicho negocio así como factura los ingresos que éste genera.

Los ingresos que facture el operador que se deriven de la realización de operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del IGV estarán gravados con el citado impuesto. En este sentido, el operador trasladará el IGV al tercero correspondiente y lo declarará y pagará al Fisco conjuntamente con el IGV que gravó sus otras operaciones ajenas al contrato de consorcio.

Ahora bien, no sucede lo propio en el caso del crédito fiscal derivado de las adquisiciones que realice el operador: Así, este atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el IGV que hubiera gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción²⁰. Cabe señalar que tal atribución se realiza de manera consolidada mensualmente, y no podrá utilizar como crédito fiscal ni como gasto o costo para efecto tributario, la proporción del IGV correspondiente a las otras partes del contrato, aun cuando la atribución no se hubiera producido²¹.

Finalmente, debe tenerse presente que la atribución se realiza mediante documentos de atribución.

3.2.2.1.3 Obligaciones formales

La autorización expresa o tácita para que cada parte contratante lleve la contabilidad de sus operaciones implica que el contrato de consor-

contrato, el mismo que deberá acompañar a la solicitud de autorización o comunicación para no llevar la contabilidad de forma independiente.

²⁰ Según el último párrafo del artículo 19 de la Ley del IGV.

²¹ Según el numeral 9 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV.

cio no será un ente colectivo con capacidad tributaria. Por consiguiente, el citado contrato de consorcio sin contabilidad independiente no requiere inscribirse en el RUC.

Asimismo, no emite comprobantes de pago. Sin embargo, en caso corresponda emitir dichos documentos, el comprobante de pago respectivo será emitido por el operador del citado contrato encargado de la contabilidad de éste.

3.2.2.2 Sin operador

3.2.2.2.1 Implicancias en el IR

Sobre este punto, nos remitimos a lo señalado en el punto 3.2.2.1.1 anterior.

3.2.2.2.2 Implicancias en el IGV

El contrato de consorcio sin operador no es sujeto del IGV. En ese sentido, las partes contratantes serán contribuyentes del IGV por las operaciones gravadas que realicen.

Así, por ejemplo, cada parte realizará las adquisiciones que le correspondan y, de ser el caso, utilizará el crédito fiscal que se derive de dichas adquisiciones. Para tal efecto, en el contrato de consorcio respectivo se establecerá en forma precisa y detallada las operaciones que corresponderá realizar a cada parte contratante, así como el monto al que ascenderá lo que cada una de ellas facturará y cobrará por cada una de las prestaciones a las que se obliga.

Cabe señalar que se encuentran inafectas -no gravadas- con el IGV las siguientes operaciones²² que impliquen dichos contratos:

²² Según los incisos m) y n) del artículo 2 de la Ley del IGV.

- i. *La adjudicación a título exclusivo, a cada parte contratante, de bienes obtenido por la ejecución de los contratos que no lleven contabilidad independiente, sobre la base de la proporción contractual²³, cuyo objeto sea la obtención o producción común de bienes²⁴.*
- ii. *La asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de contratos de colaboración empresarial – que incluye al consorcio- que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación estipulada en dichos contratos.*

Dicha asignación de recursos debe constar de manera expresa en el contrato de colaboración empresarial y debe ser destinada a la realización del objeto del citado contrato²⁵.

3.2.2.2.3 Obligaciones formales

Sobre este punto, nos remitimos a lo señalado en el punto 3.2.2.1.3 anterior, con la precisión de que cuando se hace mención a la obligación de emitir comprobantes de pago, cada parte contratante deberá hacerlo en función de lo establecido en el respectivo contrato.

IV.- Conclusiones

1. *La asociación en participación no es contribuyente del IR, siendo que cada una de las partes (asociante y asociado) tributará de manera separada e independiente su IR.*
2. *El asociante no se encuentra en la obligación de emitir comprobante de pago cuando pague la respectiva participación al asociado.*

²³ Para este escenario, también es necesaria que se haya remitido oportunamente el contrato de colaboración empresarial a la SUNAT.

²⁴ Según el numeral 11.1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV.

²⁵ Según el numeral 11.2 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV.

En consecuencia, aquel puede acreditar la fehaciencia de la operación con cualquier medio probatorio a fin de sustentar la deducibilidad del gasto.

- 3. El pago efectuado por la participación del asociado constituye renta de tercera categoría para este último. En consecuencia, deberá ser reconocida en base al criterio del devengado, es decir, el asociado la declarará como un ingreso en el mismo ejercicio en que dicha participación es determinada y deducida por el asociante, sin importar si ha sido pagada o no.*
- 4. La contribución de bienes o servicios que realice el asociado deberá estar a valor de mercado. Sin embargo, en el caso que exista vinculación económica, dicha operación estará sujeta a las normas de precios de transferencia.*
- 5. La asociación en participación no es contribuyente del IGV, sin embargo las operaciones que realicen sus partes contratantes estarán gravadas con dicho impuesto en la medida que se subsuman en los supuestos gravados por la Ley del IGV.*
- 6. El consorcio con contabilidad independiente es contribuyente del IR y del IGV. Por tanto, deberá cumplir con sus obligaciones tributarias, tanto formales como sustanciales.*
- 7. La desventaja de esta figura es que al ser considerada persona jurídica para efectos tributarios, no podrá efectuarse una compensación de resultados en favor de sus partes contratantes, lo cual resulta confiscatorio.*
- 8. El consorcio sin contabilidad independiente no es contribuyente del IR y del IGV. Se presenta con operador o sin este.*
- 9. En el consorcio con operador existe un régimen de atribución de resultados, mientras que en el consorcio sin operador cada parte controla sus ingresos y gastos.*