

Boletín al día Tributario

Edición especial

Tratamiento Tributario a la Asociación en participación: Exención de intereses y sanciones



Como sabemos mediante la [RTF No. 02398-11-2021](#), la cual constituye precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal indicó que la participación que reciba el asociado califica como un dividendo u otra forma de distribución de utilidades, el cual estará o no gravado con el Impuesto a la Renta dependiendo si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país ([Para mayor información ver Boletín Especial No. 3/2021](#)). Siendo que antes de su emisión no existía certeza sobre el tratamiento aplicable a este tipo de contratos, el Tribunal Final, a través de la [RTF No. 05320-9-2021](#) también con carácter de observancia obligatoria, concluye que corresponde la aplicación del numeral 1) del artículo 170 del Código Tributario que dispone que no resultan procedentes los intereses ni las sanciones.

I. Antecedentes del caso

En el marco de un procedimiento de fiscalización definitiva iniciado a un asociante por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, la SUNAT reparó la deducción por concepto de participación en el resultado del negocio a favor del asociado (atribución de las utilidades), en virtud del contrato de asociación en participación celebrado con la recurrente (asociante).

En esa línea, la SUNAT sostuvo que, para determinar la renta neta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, la recurrente había deducido el importe correspondiente a la distribución de los resultados del mencionado contrato efectuado a su asociado; sin embargo, no había sustentado documentariamente dicha deducción, por lo que procedió a reparar esa suma.

Asimismo, el área acotadora detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la cual sancionaba no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Para resolver esta controversia, el Tribunal Fiscal hizo mención a la RTF No. 02398-11-2021 que estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:

“La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como un dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el Impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no estará gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría.”

II. Pronunciamiento de observancia obligatoria

En primer lugar, El Tribunal Fiscal consideró que la controversia en este caso radicaba en determinar si la participación del asociado resulta deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta a cargo del asociante.

Para tal efecto, recurre a dos resoluciones emitidas previamente por el referido Colegiado:

- RTF No. 02398-11-2021, que establece que “(...) *teniendo en cuenta que se otorga al asociado el derecho a participar en las utilidades o resultados del negocio objeto del contrato, lo que este recibe como participación en las utilidades o resultados del negocio emprendido por el asociante (...) constituye (...) dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades.*”
- RTF No. 06619-4-2002, que señala que “*los dividendos, constituyen obligaciones con terceros originadas con posterioridad a la generación y determinación de la renta gravada (resultados del negocio), y no de operaciones que ocasionan la generación de rentas gravadas o permitan mantener su fuente como lo prescribe el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no corresponde su deducción a fin de determinar la renta neta de tercera categoría.*”

En base a ello, concluyó que en el caso materia de análisis la participación en el resultado del negocio atribuida por la recurrente a su asociado constituye dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades; consiguientemente, no resultaba deducible para la determinación de la renta neta. Es así que el reparo efectuado por la SUNAT se encuentra conforme a ley.

En segundo lugar, y respecto a la multa, el Tribunal Fiscal precisó que, previamente, corresponde determinar si resultaba de aplicación la exención de intereses y sanciones que se hubiesen generado como consecuencia de la interpretación sobre el tratamiento tributario aplicable a los participantes de un contrato de asociación en participación.

En este aspecto, señaló que el **régimen tributario aplicable ha sido susceptible de distintas interpretaciones** (entre ellas, las contenidas en las RTF Nos. 03584-4-2009 y 00637-2-2017) y el criterio recogido en la RTF No. 02398-11-2021 evidenció que con anterioridad a su emisión existía una duda razonable en la interpretación de los contratos de asociación en participación, lo que ha sido aclarado justamente mediante esta resolución. Ello, a su vez, podía conllevar a que se originen intereses moratorios y sanciones de cargo de las partes de un contrato de asociación en participación, por lo que se justificaba la aplicación del artículo 170 del Código Tributario, cuyo numeral 1 establece que:

“Artículo 170.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES, DEL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR Y DE SANCIONES

No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154.

Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33 del presente código o el artículo 151 de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano.”

Considerando que se ha cumplido el requisito del numeral 1) antes citado procedió a establecer el siguiente criterio de observancia obligatoria:

“Es aplicable el numeral 1 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263 con relación a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-03 de 3 de marzo de 2021, conforme con el cual: “La participación del asociado, para los efectos del Impuesto a la Renta, califica como dividendo u otra forma de distribución de utilidades. En tal sentido, estará o no gravada con el impuesto según quien sea el asociado, de la siguiente manera: 1. Si el asociado es una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso no está gravado con el Impuesto a la Renta. 2. Si el asociado es una persona natural o un ente distinto a una persona jurídica domiciliada en el país, dicho ingreso está gravado con el Impuesto a la Renta de segunda categoría.”

Por ello, en el caso bajo análisis el Tribunal Fiscal concluyó que no correspondía aplicar la sanción en virtud de lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario.

Cualquier duda o comentario que tenga en relación al presente fallo, agradeceremos nos los hagan llegar a la siguiente dirección electrónica: smunoz@gydabogados.com; echevarria@gydabogados.com