



**LA PROBLEMÁTICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL
CONTRATO DE CONSORCIO: ANÁLISIS Y APORTES A PARTIR DE
LA REGULACIÓN SOCIETARIA EN EL PERÚ**

**Tesis presentada en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener
el grado de Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo
por:**

Eliza Davidovna Laura Klotchkova
María Fiorella Vinelli Vereau
Pamela Mercedes Delgado Garro

Programa de Maestría de Finanzas y Derecho Corporativo 2017-I

Lima, 29 de agosto de 2019

Esta tesis

**LA PROBLEMÁTICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL
CONTRATO DE CONSORCIO: ANÁLISIS Y APORTES A PARTIR DE
LA REGULACIÓN SOCIETARIA EN EL PERÚ**

ha sido aprobada.

.....
PAULO CÉSAR COMITRE BERRY

JURADO

.....
LUIS ORREGO ALCALÁ

JURADO

.....
PATRICIA GARCÍA SANTILLÁN CAMACHO

ASESORA

.....
CARLOS LLOSA SALDAÑA

ASESOR

Universidad ESAN

2019

DEDICATORIA

Dedicamos esta tesis a Dios, por su inspiración y fuerza que coadyuvó a cumplir un gran anhelo de nuestros corazones.

A nuestros padres por ser los principales promotores de nuestros sueños, e impulsarnos a cumplirlos.

A nuestros esposos por la comprensión, por el trabajo en equipo y por hacer suyos nuestros objetivos.

ÍNDICE

DEDICATORIA	III
AGRADECIMIENTO	VII
RESUMEN EJECUTIVO.....	XV
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN, CONSIDERACIONES PRELIMINARES Y MARCO METODOLÓGICO	1
1.1. Objetivos de la Tesis.....	2
1.1.1. <i>Objetivo general</i>	2
1.1.2. <i>Objetivos específicos</i>	2
1.2. Alcances	2
1.3. Justificación.....	3
1.4. Contribución.....	5
1.5. Metodología de la investigación.....	5
CAPÍTULO II. EL CONSORCIO DESDE EL PUNTO DE VISTA SOCIETARIO	7
2.1. El consorcio en legislación comparada.....	7
2.1.1. <i>Argentina</i>	7
2.1.2. <i>España</i>	10
2.1.3. <i>Colombia</i>	13
2.2. El consorcio en la normativa peruana	15
2.2.1. <i>Ley General de Sociedades</i>	15
2.2.1.1. El Consorcio como contrato asociativo.....	16
2.2.1.2. Naturaleza jurídica del consorcio.....	18
2.2.1.3. Contribuciones de los consorciados	19
2.2.1.4. Responsabilidades del consorcio y de los consorciados frente a terceros.....	20
2.2.1.5. Facultades y derechos de los consorciados	22
CAPÍTULO III. EL CONSORCIO DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO.....	24
3.1. El consorcio en la legislación comparada.....	24

3.1.1. España.....	24
3.1.1.1. Impuesto sobre sociedades.....	24
3.1.1.2. Impuesto sobre el valor añadido	26
3.1.1.3. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales	26
3.1.2. Argentina.....	26
3.1.2.1. Impuesto a las Ganancias.....	26
3.1.2.2. Impuesto al valor agregado	27
3.1.3. Colombia.....	28
3.1.3.1. Impuesto a la renta	28
3.1.3.2. Impuesto sobre las ventas	28
3.2. El consorcio en la normativa tributaria peruana	30
3.2.1. Consorcio en la Ley del Impuesto a la Renta	30
3.2.1.1. Consorcio con contabilidad independiente	31
3.2.1.2. Consorcio sin contabilidad independiente	32
3.2.2. El consorcio en la Ley del IGV.....	35
3.2.2.1. Consorcio con contabilidad independiente	35
3.2.2.2. Consorcio sin contabilidad independiente	36
3.2.3. El consorcio en la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos	37
3.2.4. El consorcio en el Código Tributario	40
3.2.5. Responsabilidades del consorcio y sus miembros en el Código Tributario	43
CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA SOCIETARIO	47
4.1. Vacíos normativos y contradicciones a nivel societario y tributario	47
4.2. Jurisprudencia recaída en responsabilidad solidaria en consorcio.....	51
4.3. Entrevistas a expertos en materia societaria y tributaria.....	69
4.4. Análisis y aportes a partir de la legislación societaria en el Perú.....	92
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES	96
5.1. Nuestra posición	96

5.2. Conclusiones.....	97
BIBLIOGRAFÍA	99

AGRADECIMIENTO

Un especial agradecimiento a nuestros asesores por sus consejos y dirección que permitieron el desarrollo de esta tesis. Así mismo, a los expertos de la materia que nos brindaron sus opiniones, tiempo y disponibilidad en las entrevistas

PAMELA MERCEDES DELGADO GARRO

Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo por la Universidad ESAN. Ejecutiva con más de 7 años de experiencia en los sectores público y privado; así como, en consumo masivo, telecomunicaciones, educación, banca, Retail, servicios e hidrocarburos. Experta en niveles de negociación, y resolución de conflictos, conocimiento operativo, enfoque en el negocio, dedicación al cliente interno y externo. En la actualidad, es representante legal externa ante procesos laborales, administrativos y penales del Sindicato de Médicos del Perú.

FORMACIÓN ACÁDEMICA

Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo 2017-2019
Universidad ESAN

Abogada 2005-2012
USMP

EXPERIENCIA PROFESIONAL

GRUPO LLAMA GAS S.A **marzo 2017**

Empresa líder en el mercado del sector hidrocarburos con 40 años en el mercado nacional, dedicado a la comercialización de GLP, envasado, granel, y estaciones de servicios. Además, dedicada al saneamiento de inmuebles, compra y venta; arrendamiento, servidumbre y transporte.

Jefe del Departamento del Área Legal

Responsabilidades:

- Liderar y asesorar las 5 empresas del Grupo Llama Gas y gestiones de alta dirección.
- Liderar los contratos nacionales e internacionales de importación y suministro.
- Liderar las garantías idóneas a la operación; a efectos, de otorgar créditos minimizando riesgos en las cuentas por cobrar.
- Liderar el asesoramiento en políticas retributivas, modificaciones individuales y colectivas de condiciones de trabajo, Due diligence procesos disciplinarios, negociación de convenios colectivos, sindicatos. (Representación ante Sunafil, Ministerios, Poder Judicial)
- Representante legal ante la Sociedad Peruana de hidrocarburos (SPH), la sociedad de Gas licuado de petróleo (SPGL) y la asociación de plantas envasadoras (ASEEG)
- Liderar las mesas de trabajo ante el CONGRESO DE LA REPÚBLICA por proyectos de ley.
- Liderar las estrategias judiciales y Ministerio Público.
- Liderar, desarrollar, proponer y cautelar la vigencia de políticas, directivas y lineamientos de la Compañía y relacionadas.
- Representante legal, ante los entes reguladores como OSINERGMIN, MINISTERIO DE ENERGIA Y MINAS, MINISTERIO DE TRANSPORTES, INDECOPI, SUTRAN, APN, OEFA, entre otros.
- Liderar las recuperaciones extrajudiciales, ejecutar ante MUNICIPALIDADES permisos, licencias; así como, saneamiento de inmuebles.
- Liderar un equipo de 4 personas: Supervisores, Analistas, Asistentes.

RIERA & RIERA ABOGADOS ASOCIADOS

Estudio de Abogados dedicado al sector bancario, retail, educación y servicios que presta asesoramiento a entidades privadas y públicas.

Abogada Senior Corporativo

Noviembre 2013 – Febrero 2017

Responsabilidades:

- Asesorar, patrocinar y liderar las estrategias procesales y procedimentales de los principales clientes del Estudio, entre ellos: Banco Azteca, Banco Pichincha, Financiera Oh del grupo InterCorp, Colegios y academias Trilce y Colegios Trento.
- Estudiar, discutir, redactar, visar y negociar acuerdos, escritos, contratos, convenios, actas y otros documentos de naturaleza legal requerido en el desarrollo de las operaciones, con distintas instituciones públicas y/o privadas.

- Liderar, atender inspecciones o fiscalizaciones de diferentes entidades laborales, tributarias y regulatorias.
- Brindar asesoramiento legal integral a la empresa cuando sea requerido, constitución de auditorías internas y procedimientos corporativos.
- Responsable de la gestión y adecuado seguimiento de los procedimientos administrativos, procesos penales y judiciales en coordinación con la Gerencia Legal Corporativa.
- Liderar y Representar frente demandas y denuncias de parte y procedimientos de oficio en las diferentes instancias de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP en atención a presuntas infracciones a la normativa de protección al consumidor.
- Liderar la defensa legal en los procedimientos seguidos ante el INDECOPI, Defensor del Cliente financiero DCF y ASPEC.
- Liderar la capacitación de Prevención de Fraudes, y Cumplimiento Normativo, sobre transparencia, protección de datos personales y normativa de protección al consumidor.
- Liderar un equipo de 5 personas: Abogados Junior, Asistentes, Practicantes.

INDECOPI

Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual, es un Organismo Público Especializado adscrito a la Presidencia del Consejo de Ministros, con personería jurídica de derecho público interno. En consecuencia, goza de autonomía funcional, técnica, económica, presupuestal y administrativa

Asesora Legal

Setiembre 2012 – Octubre 2013

Responsabilidades:

- Liderar la orientación a los usuarios en todos los temas de competencia del INDECOPI, en especial en el inicio de los procedimientos administrativos.
- Liderar, analizar y explicar a los usuarios los expedientes y resoluciones emitidas por el órgano resolutorio de procesos sumarísimo, la comisión de protección al consumidor y la sala especializada.
- Liderar la conducción de audiencias de conciliación.
- Liderar la Facilitación en temas referidos a la calidad en la atención del usuario, protección al consumidor, protección de datos personales, propiedad intelectual y demás competencia del INDECOPI.
- Representante y vocera oficial ante los medios de comunicación; a efectos de brindar conferencias y capacitaciones a los ciudadanos.

ESTUDIOS COMPLEMENTARIOS

- **Universidad Carlos III de Madrid** **2019**
Especialidad Finanzas y Derecho Europeo
- **Universidad Pontificia Universidad Católica del Perú** **2019**
Curso de Actualización en Derecho Administrativo
- **Universidad del Pacífico** **2015**
Especialización en Derecho de Protección al Consumidor
- **Escuela de la Competencia y la Propiedad Intelectual (INDECOPI)** **2013**
Certificación en Propiedad Intelectual- Signos Distintivos

IDIOMAS

- **Programa de Idiomas ESAN**
Certificación Examen TOEIC IP B2 Ingles intermedio Superior

MANEJO DE PROGRAMAS

- Microsoft Office – Nivel avanzado

MARÍA FIORELLA VINELLI VEREAU

Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo, Abogada de la PUCP con 8 años de experiencia profesional en derecho corporativo e inmobiliario y temas de retail. Con destreza para negociar contratos y generar mejoras continuas en productividad y eficiencia generando óptimo clima laboral. Con altos valores éticos, alta orientación a resultados. Nivel de inglés avanzado.

FORMACIÓN ACÁDEMICA

Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo Universidad ESAN	2017-2019
Abogada PUCP	2004-2010

EXPERIENCIA PROFESIONAL

QSI PERU S.A. (antes Química Suiza Industrial del Perú S.A.)

Empresa del Grupo Mulder que opera en Perú, Ecuador y Bolivia, que se dedica a la venta de productos para los sectores de Agroveterinaria, Construcción y Minería, Industrias y Textil.

Abogada Corporativa

agosto de 2018– a la fecha

Abogada Corporativa de la Gerencia Legal, encargada de los temas corporativos de las distintas empresas del Grupo Mulder, entre estas QSI Perú S.A., Quidor S.A.C., Dor Com S.A.C., así como la operación de los Centros Comerciales Plaza Santa Catalina y Royal Plaza, de propiedad de Dormeson S.A. y Servicios e Inversiones Fenper S.A. respectivamente, Asimismo, trabajo directamente con las áreas comerciales de cada uno de los negocios, asesorándolos para el cierre de sus operaciones, siendo mis funciones las siguientes:

Responsable de la negociación, elaboración y revisión de diversos contratos con clientes, proveedores y empresas representadas del extranjero.

Elaboración de actas de Directorio y Junta General, asientos de matrícula de acciones, para formalizar aumentos de capital, designación de apoderados, incluyendo el trámite notarial y registral para la inscripción de los acuerdos.

Asesorar en las operaciones de compraventa de inmuebles, elaborando el estudio de títulos del inmueble, Contrato de Compraventa, las actas de aprobación de la operación por parte de la Junta General de Accionistas de las empresas y otorgamiento de poderes a los Apoderados, Cancelación de Saldo de Precio de Venta y demás documentos que resulten necesarios para cerrar la operación.

Responsable de la implementación en los temas de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo, para las empresas inmobiliarias del Grupo Mulder y apoyo al Oficial de Cumplimiento Corporativo en el cumplimiento de la normativa de la UIF-Perú.

Apoyo y asesoría al área comercial en las distintas licitaciones en las que participa la empresa.

Inversiones Centenario S.A.A.

Empresa inmobiliaria dedicada a la operación de Centros Comerciales, arrendamiento de oficinas y venta de lotes de vivienda e industriales.

Abogada

julio 2014 – julio 2018

Abogada de la Área Legal Societaria, responsable de la negociación, elaboración y revisión de diversos contratos celebrados entre Grupo Centenario y sus proveedores, velando por el cumplimiento de las políticas de la empresa en materia de Salud y Seguridad en el Trabajo, Anticorrupción y Prevención del Lavado de Activos.

Asimismo, responsable de la elaboración de los contratos de intermediación laboral y tercerización, haciendo un análisis de cada una de las posiciones, a fin de evitar cualquier contingencia laboral para la empresa; y de la renovación de las marcas de todo el Grupo Centenario.

Apoyo al Oficial de Cumplimiento en todos los aspectos requeridos por la UIF y los normas sobre la materia.

Conocimiento de toda la gestión comercial de la División de Centros Comerciales del Grupo Centenario, ya que por 3 años trabajé en forma conjunta con el Área Comercial, los asesoré y elaboré todos los contratos arrendamiento de locales comerciales, tiendas anclas y módulos de los Centros Comerciales, activaciones en los Centros Comerciales, etc. Asimismo, absolví las consultas de índole legal y requerimientos de las áreas de Operaciones y Marketing de la División de Centros Comerciales. Elaboré todo el proceso de gestión de contratos y estandaricé los contratos de arrendamiento y adendas, los mismos que actualmente se generan a través del SAP.

Responsable del cumplimiento del procedimiento referente al Libro de Reclamaciones de cada uno de los Centros Comerciales, asesorando en las respuestas a los reclamos y quejas, para que se brinden dentro del plazo de ley y sean ingresadas al SIREC.

Durante el 2016, fui elegida para formar parte de **Innovación**, grupo multidisciplinario formado por personas de distintas áreas de la empresa, que fuimos capacitados en temas de Innovación por la consultora internacional The Edge Group, con la finalidad de conocer más a fondo los problemas de la empresa (internos y externos) y proponer soluciones a través de distintos proyectos.

Como consecuencia de mi participación en Innovación, en mi Área me solicitaron liderar el proyecto de diseño y ejecución del proceso de Solicitudes Legales en Onbase y SAP, con la finalidad de poder estandarizar los contratos y atender los requerimientos en plazos más cortos.

Estudio Saco-Vertiz

Estudio jurídico que cuenta entre sus principales clientes con empresas del Grupo Interbank.

Abogada

enero 2012- junio 2014

Abogada Asociada del Área Corporativa especializada en estructuración de operaciones societarias y absolución de consultas en materia corporativa, civil e inmobiliaria, entre estos: participé en la adquisición de terrenos para Grupo Interbank, elaborando y negociando los contratos de compra-venta y coordinando con los ejecutivos inmobiliarios de Inretail hasta el cierre de la compra; participé en la elaboración de Informes de Due Dilligence para diversas empresas; negociación y elaboración de contratos de arrendamientos, usufructos, superficies, entre otros) para Bambos, Casa Andina y Patrimonio Interproperties; y, temas corporativos varios (constitución de empresas, escisiones, aumentos de capital, otorgamiento de poderes, elaboración de actas de Directorio y Juntas Generales, e inscripción en Registros Públicos, entre otros).

ESTUDIOS COMPLEMENTARIOS

Diplomado de Especialización en Finanzas y Derecho Europeo Universidad Carlos III de Madrid	2018
Programa de Especialización en Protección al Consumidor Universidad del Pacifico	2015
Diplomado Internacional en Derecho Corporativo Universidad ESAN	2014

IDIOMAS

Inglés – Nivel avanzado

MANEJO DE PROGRAMAS

Microsoft Office – Nivel avanzado

Eliza Davidovna Laura Klotchkova

Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo por la Universidad ESAN, Abogada de la PUCP con 6 años de experiencia profesional en derecho tributario y asesoría empresarial integrada. Con destreza y capacidad analítica, rapidez en adquirir conocimientos y desarrollo de buenas relaciones interpersonales; generar mejoras continuas en productividad y eficiencia propiciando un óptimo clima laboral y de interacción con el cliente. Con altos valores éticos, alta orientación a resultados e interés en seguir desarrollándome profesionalmente en el área de finanzas y derecho.

FORMACIÓN ACÁDEMICA

Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo 2017-2019
Universidad ESAN

Abogada 2003-2012
PUCP

EXPERIENCIA PROFESIONAL

Abogada independiente 2017 - a la fecha

Abogada especializada en derecho tributario, con conocimientos en contabilidad, derecho administrativo, civil y laboral.

Experiencia con clientes de diferentes sectores económicos, especialmente comerciales, industria y sector construcción e inmobiliario.

Encargada de patrocinar procedimientos y procesos de empresas y personas naturales frente a la Administración Tributaria a nivel de Tribunal Fiscal y Poder Judicial.

Consultoría sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias y planificación tributaria.

Representación y asesoría en procedimientos de fiscalización tributaria de revisión en Sunat a empresas y personas naturales.

Estudio Navarro y Pazos Abogados Mayo 2015 - 2017

El Estudio Navarro Pazos Abogados fue fundado en el año 1950 por el Dr. Félix Navarro Irvine, prestigioso abogado y ex Decano del Ilustre Colegio de Abogados de Lima. Ofrece servicios legales en todas las áreas del derecho con una orientación hacia la práctica corporativa.

Abogada del Área Tributaria y Precios de Transferencia

Abogada del área tributaria. Atención de consultas de diversos sectores económicos, procedimientos, procesos y requerimientos de Sunat, Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

Consultoría sobre el cumplimiento tributario a empresas inmobiliarias, comerciales, industriales, mineras y telecomunicaciones.

Escritos en expedientes sobre procedimientos de reclamación, apelación, quejas y trámites no contenciones ante las Administraciones Tributarias.

Estudio y planificación sobre la gestión y presentación de declaraciones juradas y el cumplimiento de obligaciones formales en materia tributaria.

Elaboración de documentación sobre precios de transferencia y operaciones vinculadas.

Empresa de servicios con un enfoque integral alineado a la estrategia empresarial, tales como: Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Consultoría y servicios Legales Corporativos.

Abogada tributarista

Asesoría en procedimientos de fiscalización tributaria de empresas de los sectores comercio, industria, inmobiliario, construcción, comercial, comunicaciones, entre otros.

Consultoría sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias, obligaciones formales, presentación de declaraciones juradas y otros tipos de comunicaciones.

Capacitación a clientes sobre las disposiciones tributarias, actualización de cambios normativos y preparación preventiva de contratos y documentación con implicancias tributarias.

Gaceta Jurídica S.A.C.**2012**

Empresa dedicada a la publicación de diferentes publicaciones en Derecho, tales como revistas, libros y otros. Ofrece servicios especializados de Derecho Tributario y otras materias.

Asesora legal y tributaria

Responsable de investigaciones en materia tributaria. Análisis de legislación tributaria y selección de jurisprudencia tributaria. Preparación de artículos e informes sobre novedades tributarias.

Asesora tributaria y redactora de la revista "Contadores & Empresas".

ESTUDIOS COMPLEMENTARIOS

Diplomado de Especialización en Finanzas y Derecho Europeo Universidad Carlos III de Madrid	2018
Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario Segundo ciclo 2015-2 Pontificia Universidad Católica del Perú	2015
Curso de Tributación Laboral Centro de Educación Continua PUCP	2016
Curso de Contabilidad para no contadores Centro de Educación Continua PUCP	2016

IDIOMAS

Inglés – Nivel intermedio

Ruso - Nivel avanzado

MANEJO DE PROGRAMAS

Microsoft Office – Nivel avanzado

RESUMEN EJECUTIVO

Grado:	Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo
Título de la Tesis:	“La problemática de la responsabilidad tributaria del contrato de consorcio: análisis y aportes a partir de la regulación societaria en el Perú”
Autor(es):	Laura Klotchkova, Eliza Davidovna Vinelli Vereau, Maria Fiorella Delgado Garro, Pamela Mercedes

RESUMEN:

Durante los últimos años hemos sido testigos como muchas empresas han decidido unirse y llevar a cabo diversos negocios a través del contrato de consorcio, donde estas pactan las reglas para el desarrollo de su negocio, con un fin económico común. Si bien este contrato se encuentra regulado actualmente por la Ley General de Sociedades, hay ciertos aspectos que no han sido abordados por la referida norma. Esto genera que exista cierta divergencia en el tratamiento del consorcio a nivel societario y tributario, así como la responsabilidad que asumen los consorciados. Por ello, mediante la presente Tesis se busca analizar la problemática de la responsabilidad tributaria del consorcio y buscar una solución a través de la mejora de la legislación societaria relativa al consorcio. Para tal efecto se plantea los siguientes objetivos:

Objetivo general:

Analizar la problemática de la responsabilidad legal del contrato de consorcio y proponer una mejor regulación en el ámbito societario y tributario del contrato de Consorcio en el Perú.

Objetivos específicos

- Revisar los antecedentes doctrinarios y jurídicos del contrato de consorcio, para determinar su origen y tratamiento a nivel normativo.
- Revisar la naturaleza jurídica del contrato de consorcio otorgada por la Ley General de Sociedades (en adelante LGS) y las leyes tributarias, a fin efectuar un análisis comparativo que determine los aspectos comunes, diferenciadores y divergentes.
- Revisar y analizar la regulación del contrato de consorcio en Derecho comparado, principalmente en países de España, Argentina y Colombia.
- Establecer el momento del nacimiento de las responsabilidades, derechos y obligaciones del consorcio y su asignación a cada consorciado.

- Identificar la problemática a nivel legal y jurisprudencial en el ámbito societario y tributario del contrato de consorcio.
- Determinar si existe coherencia en el tratamiento del consorcio desde un punto de vista societario y tributario y en caso no existiera, determinar qué modificaciones a nivel societario se podrían efectuar para eliminar los vacíos existentes.

Con la finalidad de conseguir los objetivos antes mencionados, se utilizaron las siguientes herramientas teóricas: revisión y análisis de normas legales, anteproyecto de la Ley General de Sociedades, revisión de normas legales relativas al consorcio del Derecho comparado, doctrina, artículos de revistas, jurisprudencia del Tribunal Fiscal e informes de SUNAT. Asimismo, como parte de los procedimientos de investigación realizados, se realizó entrevistas a expertos en materia societaria y tributaria.

Finalmente, luego de la revisión de las fuentes primarias y secundarias antes mencionadas y del análisis que hicimos de las mismas, llegamos a las siguientes conclusiones:

- Con relación al objetivo general, llegamos a la conclusión que, al igual que se da en la legislación comparada, entre estas, la Argentina, el consorcio debe contar con una norma especial, que regule de forma específica al consorcio, estableciendo los requisitos mínimos que dicho contrato debe tener, entre estos, consideramos que es de suma importancia que las partes determinen la proporción de su responsabilidad frente a terceros. Asimismo, se debe exigir que este contrato sea inscrito en Registros Públicos, ya que esto permitirá generar seguridad jurídica a los terceros que contraten con el consorcio, los cuales conocerán hasta qué porcentaje responderán cada uno de los consorciados frente a ellos y si quienes contraten con ellos cuentan con facultades suficientes para representar a los consorciados.
- Encontramos muy interesante la Legislación española específicamente en las UTE dado que, ofrecen un incentivo tributario en el régimen especial, aquellas que se inscriban en el registro mercantil, así mismo, en Colombia, tenemos a la unión temporal, la cual es muy parecida a la del consorcio, sin embargo, en caso de existir alguna sanción por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato, se tomará en cuenta el grado de responsabilidad de cada uno de los miembros de la unión temporal que hayan incurrido en conducta infractora, lo cual no sucede en la legislación peruana.
- En el plano de la interpretación legal (como se desprende de las entrevistas realizadas a los profesores especialistas y de la jurisprudencia analizada), se ha verificado un déficit de concordancia sobre la aplicación correspondiente de las normas societarias y/o tributarias relativas al consorcio en cuanto a los alcances de su naturaleza y responsabilidad solidaria, siendo necesario que se aclare el carácter complementario, supletorio o especial entre dichas disposiciones normativas.
- Con relación al tratamiento normativo, el consorcio, a nivel societario, es tratado como un contrato, es decir, no tiene personalidad jurídica. Al respecto, hemos llegado a la conclusión de que el consorcio no debería ser considerado una persona jurídica, ya que su naturaleza es la de ser un contrato, que vincula temporalmente a las partes que lo conforman, para el desarrollo de un negocio en común. En ese sentido, consideramos que dicha unión es temporal, para un proyecto específico, distinto, a una persona jurídica, en el cual sus fundadores se unen para formar una persona distinta, con una vigencia indefinida en la mayoría de los casos.

- Con relación al tratamiento normativo del consorcio a nivel tributario, tiene tres posibles formas de operar: (i) ser un consorcio con contabilidad independiente, (ii) ser un consorcio sin contabilidad independiente con presencia de operador, y, (iii) ser un consorcio sin contabilidad independiente sin presencia de operador. Solo el consorcio con contabilidad independiente es considerado contribuyente para efectos del pago del impuesto a la renta y el IGV, considerándose para efectos tributarios una persona distinta a sus consorciados. En los otros dos casos, del consorcio sin contabilidad independiente, este no es el contribuyente del impuesto a la renta ni del IGV, sino el operador y cada uno de los consorciados.

En ese sentido, vemos como parte de la problemática consiste en que, a nivel societario, el contrato es considerado un contrato; sin embargo, a nivel tributario al consorcio con contabilidad independiente se hace una ficción legal, otorgándole personalidad jurídica, al considerarse un contribuyente distinto a los consorciados.

- Las autoridades tributarias (SUNAT y el Tribunal Fiscal) han definido por la vía de la interpretación que la responsabilidad solidaria de los consorciados en un contrato de consorcio con contabilidad independiente no está limitada a sus contribuciones en el contrato, de forma que puede exigirse la totalidad de la deuda tributaria a cualquier consorciado por más diminuta que haya sido su participación económica o de representación en el contrato. Esta perspectiva ha sido ratificada en numerosas resoluciones del Tribunal Fiscal que se han analizado en la presente investigación -las mismas que no son de observancia obligatoria o vinculantes para los contribuyentes, de acuerdo a lo señalado por el Código Tributario- que estarían desincentivado la celebración de contratos de consorcio por el riesgo tributario al que se exponen, especialmente los consorciados de menor tamaño, frente al accionar de la Administración Tributaria para el cobro de la deuda tributaria.
- La responsabilidad de los consorciados en un contrato de consorcio con contabilidad independiente debe ser limitada a las contribuciones de los mismos; pudiendo fijarse (normativa o por la vía de interpretación) además determinados requisitos (incluso antielusivos) como el dolo, negligencia grave o abuso de facultades como se prevé para las sociedades que, finalmente, tienen la misma condición de personas jurídicas en el campo tributario. Por tanto, en virtud del principio de Igualdad, deberían recibir el mismo trato sobre el alcance de la responsabilidad tributaria que recae sobre los integrantes de una sociedad.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN, CONSIDERACIONES PRELIMINARES Y MARCO METODOLÓGICO

INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años hemos sido testigos como muchas empresas han decidido unirse y llevar a cabo diversos negocios a través del contrato de consorcio, donde se establecen las reglas para el desarrollo de su negocio, con un fin económico común. Así, se han firmado consorcios de exportación, consorcios para participar en licitaciones nacionales e internacionales, consorcios para el desarrollo de obras, etc. Al respecto, cabe preguntarnos, ¿qué motiva a un empresario a vincularse con otros a través de un contrato de consorcio? A modo de ejemplo, en contrataciones con el Estado, es casi siempre necesario que las empresas se presenten como consorcio, esto debido a los requisitos, experiencia y especialidad que solicitan las instituciones del Estado para contratar con terceros; por lo que a efectos de obtener la puntuación solicitada y en consecuencia ser titulares de la buena pro, muchas empresas deciden formar un consorcio. En ese sentido, el contrato de consorcio es un mecanismo por el cual las personas naturales y/o jurídicas deciden unirse para el desarrollo y ejecución de un negocio común, sin constituir una nueva persona jurídica. Este contrato se encuentra actualmente regulado por la Ley General de Sociedades (Ley N°26887), que lo define y establece ciertas reglas sobre el mismo. No obstante, a pesar de que el consorcio está regulado por la referida ley, hay ciertos aspectos que no han sido abordados por dicha norma, por lo que; a la fecha, consideramos que en el Perú no se cuenta con la legislación suficiente que genere seguridad jurídica a los consorciados y terceros que se relacionan a través del consorcio. Cabe señalar que, a pesar de existir un Anteproyecto de la Ley General de Sociedades, ésta norma sigue siendo insuficiente en cuanto a la regulación del consorcio. Aunado a ello, vemos que existe una divergencia del tratamiento que recibe el consorcio a nivel tributario y societario, en torno a la calificación jurídica que se le otorga al mismo, así como la responsabilidad que asumen los consorciados.

Por lo expuesto, mediante la presente investigación, se busca analizar la problemática de la responsabilidad tributaria del consorcio y dar aportes para buscar una solución a través de la mejora en la legislación societaria relativa al consorcio, con

la finalidad de resolver e incentivar que más empresas opten por utilizar esta herramienta para el desarrollo de sus negocios.

1.1. Objetivos de la Tesis

1.1.1. Objetivo general

Analizar la problemática de la responsabilidad legal del contrato de consorcio y proponer una mejor regulación en el ámbito societario y tributario del contrato de Consorcio en el Perú.

1.1.2. Objetivos específicos

- Revisar los antecedentes doctrinarios y jurídicos del contrato de consorcio, para determinar su origen y tratamiento a nivel normativo.
- Revisar la naturaleza jurídica del contrato de consorcio otorgada por la Ley General de Sociedades (en adelante LGS) y las leyes tributarias, a fin efectuar un análisis comparativo que determine los aspectos comunes, diferenciadores y divergentes.
- Revisar y analizar la regulación del contrato de consorcio en Derecho comparado, principalmente en países de España, Argentina y Colombia.
- Establecer el momento del nacimiento de las responsabilidades, derechos y obligaciones del consorcio y su asignación a cada consorciado.
- Identificar la problemática a nivel legal y jurisprudencial en el ámbito societario y tributario del contrato de consorcio.
- Determinar si existe coherencia en el tratamiento del consorcio desde un punto de vista societario y tributario y en caso no existiera, determinar qué modificaciones a nivel societario se podrían efectuar para eliminar los vacíos existentes.

1.2. Alcances

Nuestra Tesis se basará únicamente en el tratamiento normativo del contrato de consorcio. No obstante, lo indicado, se revisará doctrina y legislación de otros países, a fin de conocer la regulación de las responsabilidades sobre el citado

contrato en el Derecho comparado (por ejemplo, en España, Argentina y Colombia, por mencionar países con regulación similar a la nuestra).

Al existir diferentes disposiciones y clasificaciones sobre los consorcios en materia societaria y tributaria, nuestro trabajo de investigación alcanzará su revisión integral, con el objeto de concordar dichas disposiciones de modo que sean entendidas de manera sistémica dentro de la legislación vigente.

1.3. Justificación

El motivo del tema de Tesis elegido surge de nuestro interés en el contrato de consorcio y cómo vemos que actualmente se presentan distintos problemas al momento de definir y determinar las responsabilidades de cada uno de los consorciados, principalmente en materia tributaria.

Muchas personas jurídicas y naturales celebran contratos de consorcio, cuyo contenido se rige por lo establecido en la Ley General de Sociedades, sin embargo, el cumplimiento de sus obligaciones contables y tributarias no necesariamente siguen el mismo esquema. En principio, el Código Tributario no establece límites ni proporciones al cobro de las deudas tributarias generadas por los consorcios y que puedan ser exigibles a sus integrantes, por lo que no resulta claro si los procedimientos de cobranza coactiva se siguen contra el consorcio o contra los partícipes que lo conforman, y de ser esto último, si es en forma solidaria o sólo en proporción a su participación en el contrato de consorcio.

Asimismo, en la Ley del Impuesto a la Renta encontramos que se distingue entre (i) el consorcio con contabilidad independiente, caso en el cual cuenta con número de RUC, contabilidad y sus propios comprobantes de pago; y, (ii) el consorcio sin contabilidad independiente. Siendo que, sobre este último caso, se abren dos opciones respecto del registro de las transacciones:

- que una de las partes lo haga (aquí aparece la figura del Operador), atribuyendo la parte proporcional del crédito fiscal, costos y gastos a los demás consorciados según sus porcentajes de participación y
- el otro caso, en que cada uno registra sus propias operaciones.

Por su parte, tal como lo desarrollaremos más adelante, la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) también hace distinción entre consorcio con contabilidad independiente y consorcio sin contabilidad independiente, considerando solo a los primeros como contribuyentes del referido impuesto.

En lo que se refiere al impuesto temporal a los activos netos (ITAN) existe un vacío legal en cuanto a la materia imponible de los consorcios, que está conformada por los bienes que ceden los consorciados al consorcio. El consorcio como tal no tiene patrimonio, pues los bienes los ceden los consorciados sin transferir jurídicamente la propiedad. Surge la duda si conviene efectuar una remisión de la Ley del ITAN a la Ley del Impuesto a la Renta, a pesar de que el Tribunal Constitucional ha señalado que son dos tributos independientes.

Estando a lo indicado, se bosquejan algunos temas dudosos que se han visto en la práctica sobre este tipo de contratos y que han generado posteriores controversias con la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

A manera de ejemplo, podemos mencionar algunos aspectos que han generado controversias a nivel administrativo para el caso de consorcios con contabilidad independiente:

- En caso de un procedimiento de cobranza coactiva, ¿las deudas solo podrán ser perseguidas al consorcio, o se puede pretender el cobro a los consorciados? En caso el cobro de la deuda alcance a los consorciados, ¿esta responsabilidad será solidaria o en proporción a su participación?
- Cómo se computa la prescripción, esto es, se analiza a nivel del propio consorcio o debe vincularse con las personas o empresas que lo conforman.
- ¿Qué ocurre cuando se identifica un pasivo, ya encontrándose terminado el consorcio? ¿ante quién se realiza el reclamo?

Respecto del segundo tipo, es decir, el consorcio sin contabilidad independiente se ha generado controversia en los siguientes aspectos:

- En los procedimientos de fiscalización, ¿tendría que actuarse en contra del Operador, considerando que él tiene todos los comprobantes de pago? Aunado a ello, surge la interrogante si los consorciados no operadores se les podría atribuir

reparos y si tendrían los derechos de defensa que tiene cualquier contribuyente frente a un reparo atribuido por la Administración Tributaria.

- Hay tributos que serán pagados directamente por el Operador, pero que serán soportados económicamente por los partícipes. Ejemplo el Impuesto Predial (por los inmuebles que se compren para la operación), los derechos arancelarios (en caso haya que importar bienes), etc. En tales casos, de presentarse errores en la determinación de dichos tributos, quien asume el costo de las multas e intereses. Es decir, se podrían recuperar de los partícipes.

En el ámbito jurisprudencial administrativo se ha indicado que la responsabilidad de los Consorcios es limitada, es decir, está condicionada a lo que la norma señale expresamente. Por tanto, existe un vacío normativo en cuanto a la atribución de derechos y obligaciones, que representa un problema que amerita ser analizado.

En este sentido, esta tesis pretende estudiar la problemática tributaria y proponer una mejor regulación en el ámbito societario de los contratos de Consorcio en el Perú, a fin de que éstos puedan ser usados con seguridad jurídica, para su mejor interpretación por parte de los inversionistas y de las autoridades que fiscalizan el cumplimiento de las obligaciones legales.

1.4. Contribución

Con nuestra Tesis buscamos contribuir en establecer mejoras a la normativa actual sobre consorcios, de modo que existan normas más claras y concordadas, que permitan (i) por el lado de las empresas, impulsar la expansión en el uso de este tipo de contratos, dando seguridad jurídica; y, (ii) por el lado de la autoridad administrativa (SUNAT, Tribunal Fiscal), generar predictibilidad en su accionar y que su actuación sea concordante con las normas societarias y tributarias.

1.5. Metodología de la investigación

La metodología por utilizar en nuestra Tesis consistirá en la revisión de:

Fuentes secundarias:

- Revisión de normas legales, proyectos de norma, normas derogadas, exposición de motivos, entre otros.
- Revisión de normas legales del Derecho comparado.
- Revisión de doctrina, artículos, revistas.
- Revisión de jurisprudencia del Tribunal Fiscal.
- Informes de la Administración Tributaria (SUNAT)

Fuentes primarias:

- Entrevistas a expertos

Una vez obtenida toda la información suficiente se ensayará una propuesta propia sobre el tema a tratar, la cual estará orientada por los aportes que efectúen nuestros asesores especializados en el aspecto societario y tributario.

A manera de conclusión de este capítulo, podemos indicar que la presente investigación busca dar aportes para la mejora en la regulación del consorcio.

Para ello, el desarrollo de este trabajo se efectuará a partir de la revisión de diferentes fuentes, de modo que una vez conocidos los conceptos y la naturaleza jurídica del contrato de consorcio, se establecerán las responsabilidades legales y tributarias que acarrea este contrato para cada una de sus partes. Finalmente, se concluirá si existe coherencia en nuestro marco normativo, y de no ser el caso, se identificarán las contradicciones o vacíos legales existentes, para arribar a propuestas de modificaciones legales.

De manera preliminar, en este capítulo se ha logrado identificar que existen problemas al momento de establecer las responsabilidades tributarias de los consorciados, y consideramos que los problemas mencionados, limitan el uso del contrato de consorcio por muchas empresas, pues genera inseguridad jurídica, de ahí que su análisis y estudio son los motivos relevantes para efectuar esta investigación. En ese sentido, pretendemos que el examen de estos problemas sirva para mejorar la normativa vigente y promover la expansión del consorcio, con seguridad jurídica y concordancia legal.

CAPÍTULO II. EL CONSORCIO DESDE EL PUNTO DE VISTA SOCIETARIO

Este capítulo trata sobre la definición del consorcio, sus antecedentes, su naturaleza jurídica, cómo lo regula la legislación comparada y la normativa peruana, así como los aspectos que engloban el ámbito societario del consorcio y la responsabilidad del consorcio y sus miembros ante terceros en el desarrollo de sus actividades.

2.1. El consorcio en legislación comparada

2.1.1. Argentina

En Argentina, el consorcio se denomina consorcio de cooperación, el mismo que se encuentra regulado por el Código Civil y Comercial de la Nación, dentro del libro tercero, título cuarto sección quinta *contratos en particular* promulgada el 7 de octubre de 2014, asimismo, en la Ley N° 26.005 *Consortios De Cooperación* promulgada el 10 de enero de 2005. Una ley especial que denota particularidades que permite a los potenciales agentes económicos tomar la mejor decisión respecto de cómo desean conllevar su participación en cada negocio. Señalaremos algunos artículos de la Ley N°26.005 que revisten gran importancia para el desarrollo del consorcio.

“Artículo 1°: Las personas físicas o jurídicas, domiciliadas o constituidas en la República Argentina, podrán constituir por contrato “consorcios de Cooperación” estableciendo una organización común con la finalidad de facilitar, desarrollar, incrementar o concretar operaciones relacionadas con la actividad económica de sus miembros, definidas o no al momento de su constitución, a fin de mejorar o acrecentar sus resultados.”

Siguiendo este concepto establecido por la ley especial argentina, Efraín Hugo Richard, señala que este tipo de estructuras contractuales encajan con el término *compartir para competir*¹, en efecto, la figura de consorcio existe bajo la premisa de potenciar un negocio sin necesidad de constituir una nueva figura societaria.

“Artículo 2°: Los Consortios de Cooperación que se crean por la presente ley no son personas jurídicas, ni sociedades, ni sujetos de derecho. Tienen naturaleza contractual.” El subrayado es nuestro

¹ Cfr. SAJ 2019

Como vemos, para la ley especial argentina, el consorcio tiene naturaleza contractual, no constituyendo en ninguno caso, una persona jurídica, ni sociedad, ni sujeto de derecho. Aunado a ello, tal como se señala en el artículo 6 de la referida ley, se exige una formalidad, y es la inscripción del contrato ante la autoridad respectiva:

“Artículo 6° — Los contratos constitutivos de "Consortios de Cooperación" deberán inscribirse en la Inspección General de Justicia de la Nación o por ante la autoridad de contralor que correspondiere, según la jurisdicción provincial que se tratare. Si los contratos no se registraren, el consorcio tendrá los efectos de una sociedad de hecho”. El subrayado es nuestro

Por lo expuesto, se exige la inscripción del contrato bajo la sanción de considerar al consorcio una sociedad de hecho, lo cual presenta desventajas, dado que los socios responden siempre y por partes iguales por las deudas que la sociedad de hecho tenga frente a terceros.

Ahora bien, con relación a los resultados del consorcio (utilidades o pérdidas), la norma señala lo siguiente:

Artículo 4° — Los resultados económicos que surjan de la actividad desarrollada por los "Consortios de Cooperación" serán distribuidos entre sus miembros en la proporción que fije el contrato constitutivo, o en su defecto, en partes iguales entre los mismos.

En ese sentido, la participación de los consorciados en los resultados económicos del consorcio estará sujeta a la libre voluntad de sus integrantes, es decir, serán distribuidos en proporción a lo que estos hayan pactado en el contrato, y, en caso de omisión, la ley establece que se adjudicarán en partes iguales.

Por otro lado, los dos artículos que señalaremos a continuación son de suma importancia, ya que establecen la responsabilidad de los consorciados frente a la toma de decisiones y grado de compromiso frente a terceros.

“Artículo 7 inciso 9.- Los contratos de formación de los "Consortios de Cooperación" deberán contener obligatoriamente: (...) 9. La proporción en que se responsabilizarán los participantes por las obligaciones que asumieren los representantes en su nombre (el resaltado es nuestro)

Artículo 9° — Para el caso que el contrato de constitución no fijare la proporción en que cada participante se hace responsable de las obligaciones asumidas en

nombre del Consorcio, de acuerdo con lo estipulado en el inciso 9) del artículo 7º, se presume la solidaridad entre sus miembros”.

Estos dos artículos de la norma argentina establecen que, en el contrato de formación del consorcio, cada integrante del consorcio debe indicar la proporción de su responsabilidad frente a terceros, y, en caso eso no se pacte, se presume que existe responsabilidad entre sus partes. Esto nos parece de suma importancia, ya que la ley misma exige que uno de los requisitos mínimos a indicar en el contrato de consorcio es el porcentaje de responsabilidad frente a terceros que asumirá cada parte y si no lo hicieren, se presume que es solidaria.

En cuanto a la contribución que realizan los miembros del consorcio, podemos advertir lo siguiente:

“Artículo 7º inciso 6. Los contratos de formación de los "Consortios de Cooperación" deberán contener obligatoriamente: (...) La determinación de la forma de constitución y monto del fondo común operativo, así como la participación que cada parte asumirá en el mismo, incluyéndose la forma de actualización o aumento en su caso.

Artículo 8º. Los contratos de formación de "Consortios de Cooperación" deberán establecer la inalterabilidad del fondo operativo que en el mismo fijen las partes. Este permanecerá indiviso por todo el término de duración del acuerdo.” El subrayado es nuestro.

En ese sentido, la norma establece que el contrato de consorcio debe contener obligatoriamente, un fondo operativo común, a efectos de viabilizar el proyecto que pretender abordar. Se debe incluir en el contrato, el monto y forma de constitución del fondo común operativo, así como los bienes con los que participan los miembros, con el fin de que posteriormente se pueda evidenciar el rendimiento con respecto a la inversión realizada. Este fondo será inalterable y permanecerá indiviso durante el plazo del contrato.

Asimismo, resulta pertinente señalar que, la Ley N° 26.005 no señala un plazo mínimo ni máximo de duración para el contrato del consorcio, por lo que este estará siempre a sujeción de las partes.

Por lo señalado, el consorcio por ser un contrato que carece de personalidad jurídica, la contribución que hacen los consorciados para el desarrollo de la

actividad en común, no podrá ser considerado capital social, ni patrimonio, dado que los activos con los que participen cada consorciado, será propiedad de estos, aun cuando estos se afecten al negocio en común y constituyan un fondo común indivisible hasta el fin del consorcio.

Por todo lo que hemos mencionado líneas arriba, consideramos que la legislación argentina es mucho más desarrollada que la nuestra en relación con el contrato de consorcio, ya que han desarrollado una ley especial que lo regula y como hemos visto, establece el contenido obligatorio con el que debe contar el referido contrato, teniendo entre estos requisitos, la obligación de pactar en qué proporción responderán cada una de sus partes por las obligaciones que se asuman ante terceros. Asimismo, se establece que en caso este punto sea omitido, se entenderá que existe solidaridad entre sus miembros; esto es la propia ley ya lo está estableciendo. Asimismo, a diferencia de nuestra LGS, recoge las causales de disolución del consorcio, e indica que debe contar con un fondo operativo indivisible hasta el fin del consorcio.

2.1.2. España

En España, propiamente no existe el consorcio tal como lo entendemos en Perú, sin embargo, podemos observar dos tipos de figuras asociativas con rasgos similares: la agrupación de interés económico y la unión temporal de empresas.

En primer lugar, la agrupación de interés económico se encuentra regulada en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico (en adelante la Ley de AIE) y constituye una figura asociativa creada con el fin de facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros.

Tal como se encuentra establecido en el artículo 1° de la Ley de AIE, las Agrupaciones de Interés Económico tienen personalidad jurídica y carácter mercantil y se regirán por lo dispuesto en la dicha ley y, supletoriamente, por las normas de la sociedad colectiva que resulten compatibles con su específica naturaleza. Por lo tanto, se deja claro que las agrupaciones de interés económico tienen personalidad jurídica, con el fin de desarrollar la actividad económica de sus

integrantes por un interés en común. Esto es una diferencia con el consorcio según la LGS, el mismo que no tiene personalidad jurídica.

Asimismo, la agrupación con interés económico no tiene ánimo de lucro para sí misma, sin embargo, nada impide que obtengan resultados positivos, asimismo, los resultados se consideran pertenecientes a sus socios y deberán ser repartidos entre ellos en la proporción prevista, o en su ausencia, por partes iguales.

Además, los socios no están obligados a aportar capital social, su mínimo de socios son dos. Con relación a la responsabilidad frente a terceros, la Ley de AIE establece que: (i) los socios de la agrupación de interés económico responderán personal y solidariamente entre sí por las deudas de aquella y (ii) la responsabilidad de los socios es subsidiaria de la de la agrupación de interés económico.

En ese sentido, vemos que la norma establece que los socios responden personal y solidariamente entre sí por las deudas que mantenga la agrupación de interés económico frente a terceros, pero dicha responsabilidad es subsidiaria de la agrupación, es decir, los terceros deberán cobrarle primero a la agrupación y ante la falta de pago por parte de esta, subsidiariamente responden sus socios, de forma personal y solidaria.

Asimismo, de acuerdo con el Artículo 5° de la Ley de AIE, señala como obligatoriedad que su denominación social especifique “agrupación de interés económico”. Aunado a ello, su constitución es por escritura pública y su inscripción en el Registro Mercantil es obligatoria. Asimismo, los administradores responderán solidariamente con la Agrupación por los actos y contratos que hubieran celebrado en nombre de ella antes de su inscripción. En ese sentido, esto es un incentivo para que sus administradores procedan a inscribir la misma en el Registro, caso contrario responderán solidariamente.

Asimismo, al igual que en el caso de la legislación argentina, en el artículo 8° de la Ley de AIE establece el contenido mínimo con que debe contar la constitución

de la agrupación de interés económico. En consecuencia, a través de su regulación específica, facilita a sus miembros la constitución con reglas claras.

Vemos que la norma indica taxativamente que es lo mínimo que debe tener la escritura de constitución de la agrupación de interés económico. Vemos que la misma contará con una asamblea, administradores, un plazo de duración e inicio de operaciones, entre otros.

Por otro lado, vemos que España tiene la figura de la Unión Temporal de Empresas (UTE), regulada por la Ley 18/1982 de 26 de mayo. Partimos que esta figura es una colaboración entre empresarios, sin personalidad jurídica, constituida por un determinado objetivo que radica en postular o licitar en obras públicas, obtener la buena pro y suscribir un contrato con el Estado. Esta unión deberá estar constituida por escritura pública, sin embargo, no está obligada a inscribirse en el registro mercantil, su duración no excederá los 50 años, la responsabilidad es solidaria e ilimitada. Es importante señalar que UTE, podrán ser favorecidos con el régimen especial siempre que sigan determinados requisitos que desarrollaremos más adelante en conformidad con el título VII de la Ley 27 de 2014.

El concepto de la unión temporal se encuentra regulada por los artículos 7.1 y 7.2 de la Ley 18/1982 de 26 de mayo:

“...Uno. Tendrán la consideración de Unión Temporal de Empresas el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro”

“...Dos. La Unión Temporal de Empresas no tendrá personalidad jurídica propia”

La duración es hasta la extinción del contrato, Ahora bien, los miembros podrán ser personas físicas o jurídicas que residan en España o en el extranjero. Al igual que en Colombia, las UTE, deben tener un representante en este caso recae sobre el gerente único.

De acuerdo a la doctrina española, las uniones temporales se justifican en motivos económicos, técnicos, así como, el hecho de compartir el riesgo, dado que, en el artículo 8.3 señala la solidaridad ilimitada para sus miembros a modo de ejemplo se puede observar que en caso la UTE caiga en insolvencia, los acreedores en primera instancia deberán reclamar al patrimonio de las empresas miembro y si no cubriera la acreencia podrán ir contra cualquiera de los socios hasta cubrir la totalidad, debemos incidir que las UTE no tiene patrimonio.

Respecto los requisitos, no es exigible el capital de constitución tanto las AIE como las UTE, esta última debe estar bajo escritura pública, asimismo, podrá desistir de la inscripción ante el registro mercantil por lo que tributará bajo el régimen general de sociedades, sin embargo, las UTE que se encuentren inscritas ante el Ministerio de hacienda y realicen las actividades de su objeto social tributarán por el régimen de transparencia en conformidad con el artículo 45 de la Ley 27/2014.

2.1.3. Colombia

En Colombia, el contrato en estudio se efectúa a fin de responder a las necesidades que presenta el país y las oportunidades de obtener beneficios colectivos a las empresas unificando sus esfuerzos por un fin en común, además de remediar las limitaciones de sus recursos o capacidades, dentro de una esfera de solidaridad. La figura de consorcio se encuentra regulada por el Artículo 7° de la Ley N° 80 de 1993, Estatuto general de contratación de la administración pública, la que define al consorcio:

“... cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman”.

En ese sentido, podemos apreciar que, de acuerdo con la legislación colombiana, dos o más personas aceptan un esfuerzo conjunto en desarrollar una actividad económica, a efectos, de lograr un proyecto en común, sin necesidad de

constituir una nueva sociedad jurídica. En efecto, cada parte conservará su autonomía e independencia; sin embargo, afectará por igual a todos los miembros en caso de existir alguna sanción, sin discriminar el grado de participación, bajo esa línea, serán solidarios por todas y cada una de las obligaciones que emane el contrato.

Otra de las figuras que recoge la normativa colombiana es la de la unión temporal, la cual es muy parecida a la del consorcio, ya que se trata de la unión de dos o más personas que de forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, pero en caso de existir alguna sanción por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato, se tomará en cuenta el grado de responsabilidad de cada uno de los miembros de la unión temporal que hayan incurrido en conducta infractora.

En Colombia, las empresas principalmente recurren al consorcio cuando desean obtener mayor puntaje, lograr adjudicación o en defecto buena pro, bajo esa premisa, cada miembro facilitará sus recursos y fortalezas sean económicos, o por especialidad, a modo de ejemplo, podemos señalar un proyecto recaído en infraestructura vial, por lo tanto, el consorcio bajo las normas especiales contratación estatal se encuentra tipificado en el decreto 222 de 1983, “...se entiende por consorcio a la vinculación de personas naturales y/o jurídicas aptas para contratar estrictamente con el Estado”.

Finalmente, en relación al consorcio privado, es un contrato atípico pero nominado constituido en un acto consorcial, comúnmente empleado por empresarios, dado que esta herramienta propia del derecho privado promueve el beneficio implícito de potenciar su producción y ejercer mayor competencia sin necesidad de crear una nueva sociedad, en consecuencia, mantienen su independencia y autonomía. Se debe precisar que no cuentan con una tipificación legal en Colombia.

2.2. El consorcio en la normativa peruana

2.2.1. Ley General de Sociedades

El Libro Quinto de la LGS regula el Consorcio, en su artículo 445° define al Consorcio de la siguiente manera:

“Consorcio 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 aquéllas 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.”

En ese sentido, podemos establecer como características resaltantes que definen al consorcio las siguientes:

- Es un contrato asociativo, es decir, se trata de un acuerdo de voluntades de dos o más personas, regulado por la LGS.
- De acuerdo con la regulación societaria, la naturaleza de estos es de carácter contractual y no se constituye una persona jurídica. Por tanto, no nos encontramos frente a una sociedad sino ante un contrato en el que las partes intervinientes buscan crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas.
- Está formado por dos o más personas (naturales o jurídicas) que se asocian para participar en un negocio o empresa.
- Su participación es activa y directa.
- El propósito de las partes que conforman el consorcio es obtener beneficios comunes en función de sus intereses comerciales, en la mayor parte de casos, un beneficio económico.
- En LGS no se ha establecido límites respecto a la participación en las utilidades del negocio, por lo que dicho régimen debe de estipularse en el contrato de consorcio.

2.2.1.1. El Consorcio como contrato asociativo

Un contrato asociativo es aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes, sin embargo, no genera una persona jurídica. Este debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro. Los contratos asociativos están tipificados en el Libro Quinto de la LGS, y dentro de ellos están la Asociación en Participación y el Contrato de Consorcio.

Es un contrato que no requiere de mayores formalidades, pues es suficiente un contrato escrito, que no se inscribe en los Registros Públicos y no adquiere personería jurídica alguna. En esta Tesis nos referiremos únicamente, al segundo supuesto: el contrato de Consorcio.

El contrato de asociación en participación se encuentra definido en el artículo 440° de la LGS define al contrato de asociación en participación, este 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 de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

El consorcio se diferencia en la asociación en participación en que en la segunda la gestión del negocio la tiene el asociante, mientras que en el consorcio sus miembros se unen y actúan de manera conjunta y en base a participaciones establecidas en la ejecución del negocio.

Enrique Elías La Rosa define el consorcio de la siguiente manera:

El consorcio es un contrato por el cual dos o más personas se asociación 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. De conformidad con lo que se pacte en el contrato cada miembro se compromete a realizar las actividades del consorcio que se le encarguen a las que se ha comprometido (Elías, 2000: 954).

Resulta pertinente recordar que, históricamente el contrato de asociación en participación fue introducido por el Decreto Supremo 003-85-JUS, y que

posteriormente a través de la LGS se pasó a regular también el contrato de consorcio.

Es de vital importancia conocer los motivos por los que se optó por incorporar a estos contratos a la actual LGS. Entre los motivos podemos enunciar y citar:

Oswaldo Hundskopf, E. afirma que: existe similitud con la figura de las sociedades mercantiles. Si bien se debe resaltar y dejar bien en claro que no son lo mismo, pues en un contrato de asociación en participación no se forma una persona jurídica nueva, ni existe una separación patrimonial entre la esfera del asociante y asociados y la esfera del negocio en marcha, sí hay importantes factores que asemejan este tipo de contratos a la figura de la sociedad mercantil, tal como lo destaca la doctrina autorizada en el tema (Hundskopf, 2015:46).

Por su parte en la Comisión Redactora del Anteproyecto de la LGS, específicamente por su integrante el doctor Alfredo Diez Canseco indicó que:

La Comisión Reformadora de la LGS por cuestiones de tradición jurídica, considerando la Ley anterior había incluido en su articulado a la asociación en participación, y además si bien ni el consorcio ni la asociación en participación constituyen una persona jurídica distinta a los miembros que han decidido “cooperar o asociarse” para el negocio común, estas figuras y mecanismos contractuales implican una “sociedad” entendiéndose como una participación, cooperación o asociación comercial conjunta para la explotación de un negocio común. En cuyo caso, el contrato asociativo determina las reglas que van a regir la relación entre las partes (Diez Canseco, 1999: 57).

De la lectura conjunta de las citas precedentes podemos concluir que, el legislador y la doctrina autorizada han encontrado similitudes entre los contratos asociativos y las sociedades mercantiles, por ello su regulación se sitúa en la LGS.

La tradición jurídica (dado que el contrato de asociación en participación ya estuvo regulado por una ley societaria anterior) tiene gran peso al momento de determinar el destino y la naturaleza jurídica de estos contratos; de ahí que este fue un factor de gran valor cuando se decidió del destino estos contratos, y se incluyeron a la asociación en participación como el consorcio- en la LGS.

Asimismo, la naturaleza mercantil de los contratos merece una especial regulación de ahí que fueron incluidos en la LGS.

Consideramos que estos fueron los factores determinantes para que los contratos asociativos se encuentren regulados en la actual LGS, sin embargo, será materia del presente trabajo de investigación determinar la conveniencia de su permanencia en este cuerpo legal.

Por lo señalado, podemos indicar que el consorcio es un contrato asociativo, en la medida que crea y regula relaciones de participación entre dos o más personas, que tienen un interés común (llevar a cabo un negocio en conjunto) y no crea una persona jurídica distinta de los intervinientes. Asimismo, no necesita ser inscrito en Registros Públicos, bastando que el contrato conste por escrito.

2.2.1.2. Naturaleza jurídica del consorcio

Como lo hemos mencionado en el punto anterior el consorcio es un contrato asociativo y entendemos que el marco general legal al que debemos referirnos en los contratos asociativos lo encontramos en el artículo 1351° del Código Civil, el que define al Contrato (en general), y establece lo siguiente:

“Artículo 1351°.- El contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial.”

Asimismo, el artículo 1353° del Código Civil, refiriéndose al régimen legal de los contratos, indica que:

“Artículo 1353°.- Todos los contratos de derecho privado, inclusive los innominados, quedan sometidos a las reglas generales contenidas en esta sección, salvo en cuanto resulten incompatibles con las reglas particulares de cada contrato.”

Entendemos que todos los contratos privados se encuentran regulados por este Libro VII, Sección primera y título I del Código Civil, referido a las disposiciones generales de los contratos en general. En dicho sentido, tomando en consideración lo indicado en el artículo 1353 del Código Civil, entendemos que todos los contratos de derecho privado (entre estos, los contratos asociativos como la Asociación en participación y el contrato de consorcio) se les aplica las reglas de los contratos en general. En este sentido, Hundskopf afirma que *“podemos sostener que la teoría general del contrato privado ya sea civil o mercantil, está regulada por el libro VII del Código Civil (Hundskopf, 2015:41)”*. Así, de acuerdo con el

paraguas legal que comprende los contratos asociativos, podemos indicar que son contratos nominados y típicos.

Cabe referir que estos contratos asociativos, son contratos de colaboración empresarial, y que existe una relación género a especie. En ese sentido se expresa Benites: Los contratos asociativos necesariamente constituyen contratos de colaboración empresarial. En los contratos de colaboración existe una función de cooperación de una parte hacia la otra, para alcanzar el fin que ha determinado la celebración del negocio (...) Los contratos asociativos suponen un interés de las partes en conseguir una finalidad común, y esto los lleva a vincularse económicamente a fin de satisfacer sus intereses particulares (Benites, 2003:1362).

Por tanto, la naturaleza jurídica del consorcio es la de ser un contrato nominado y típico, de colaboración empresarial y se encuentra dentro de los contratos asociativos, es decir se trata de un acuerdo de voluntades entre los consorciados en virtud del cual deciden desarrollar una actividad en común, para la obtención de beneficios. Asimismo, como se a mencionado anteriormente, el consorcio no tiene personalidad jurídica, sino que se trata de un contrato.

2.2.1.3. Contribuciones de los consorciados

El artículo 446 de la LGS establece que los bienes que los miembros del consorcio afecten al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido, continúan siendo de propiedad exclusiva de estos.

Por otro lado, si se adquiere de forma conjunta bienes, esto se regula por las reglas de la copropiedad.

Por lo expuesto, tenemos dos situaciones, la primera en la cual cada consorciado es propietario exclusivo de los bienes que ha comprometido para el cumplimiento de la actividad desarrollada por el Consorcio; y, la segunda, en caso los consorciados adquieran bienes en forma conjunta serán copropietarios del mismo, en función a la proporción que hayan pagado por el precio de venta del bien.

Como primera observación, vemos que el consorcio no es propietario ni puede ser propietario de ningún bien y consideramos que esto se debe a que el Consorcio no tiene personalidad jurídica, es decir, no se forma una persona jurídica distinta a

la de sus miembros; en consecuencia, para el legislador no es posible que el consorcio detente derechos de propiedad sobre ningún bien, únicamente serán las partes de las que forman parte del consorcio, las que serán propietarias de forma conjunta o de forma individual, según sea el caso.

2.2.1.4. Responsabilidades del consorcio y de los consorciados frente a terceros

El artículo 447° de la LGS establece (i) la vinculación de los consorciados con terceros y (ii) la vinculación del consorcio con terceros. Al respecto, el referido artículo establece que:

*“Artículo 447°. - Cada miembro del consorcio se vincula individualmente con terceros en el desempeño de la actividad que le corresponde en el consorcio, adquiriendo derechos y asumiendo obligaciones y responsabilidades a título particular.
Cuando el consorcio contrate con terceros, la responsabilidad será solidaria entre los miembros del consorcio sólo si así se pacta en el contrato o lo dispone la ley.”*

De la lectura del citado artículo, la LGS distingue dos situaciones, dependiendo de quién contrate:

- (i) si cada miembro del Consorcio se vincula individualmente frente a terceros, y
- (ii) si el consorcio es quien contrata directamente con los terceros.

A continuación, desarrollamos cada una de las situaciones antes mencionadas.

Vinculación individual de cada miembro del consorcio

En este caso, las partes que forman parte del consorcio acuerdan vincularse de manera individual con los terceros y de ahí que cada parte responde frente a ellos, a título particular. Así, en palabras de Enrique Elías Laroza, al comentar el artículo 447 indica *que*:

*“La norma básica de determinación de responsabilidades no es la solidaridad. Por el contrario, el artículo 447° establece que cada miembro del consorcio se vincula individualmente con los terceros, como resultado de las actividades que cada uno realiza en el consorcio. Así, cada uno asume, como consecuencia de ello, los derechos y obligaciones respectivos, pero a título **individual**. Ello es consecuencia lógica de la regla general, que*

consiste en que cada consorciado debe llevar a cabo las actividades del consorcio que le toquen, de acuerdo con el contrato (Elías, 2015:715)”

En el mismo sentido y complementando lo anterior, Hundksopf, cuando comenta este artículo concluye que:

“De todo ello, se puede resumir que tanto el vínculo como el título obtenido en el consorcio es individual frente a los terceros; por consiguiente, la responsabilidad será personal respecto de cada parte, salvo los casos en los que la ley establezca la responsabilidad solidaria o que las partes así lo acuerden en el contrato, lo cual, si bien es legalmente posible, no es lo más frecuente (Hundskopf, 2015:59).

Por lo antes señalado, se concluye que, el consorcio puede contratar a pesar de no ser una persona jurídica; y, si contrato con un consorcio, en realidad estoy contratando con cada uno de los miembros del consorcio en función de su participación y responderán individualmente, salvo que la ley o el contrato diga algo distinto. En dicho sentido, de acuerdo con la LGS, cada consorciado es responsable de manera individual con el tercero por las actividades que le corresponde en el consorcio, obligándose de manera individual.

Creemos sobre este punto, que la ley debió ser un poco más clara y explícita al momento de tipificar el supuesto de hecho en la norma y en lugar de indicar “*cada miembro del consorcio que se vincule individualmente*”, debe decir “*cada miembro del consorcio que contrate individualmente*”. De esta forma consideramos que se entiende mucho más claro el fin de la norma, que entendemos es que cada quien asuma la responsabilidad por sus actos.

Responsabilidad solidaria de los miembros del consorcio

Por otro lado, el segundo supuesto es el establecido en el artículo 447° de la LGS en su segundo párrafo, que indica que “*cuando el consorcio contrate con terceros, la responsabilidad será solidaria entre los miembros del consorcio sólo si así se pacta en el contrato o lo dispone la ley*” (el resaltado es nuestro).

La introducción de este segundo párrafo del artículo 447° de la LGS ocasiona que la asignación de responsabilidades pueda generar una problemática societaria,

ya que la responsabilidad solidaria de los miembros del consorcio se dará solo por acuerdo expreso en el contrato o porque la Ley lo establezca. Cabe indicar que esto tiene concordancia con lo establecido en el Artículo 1183° del Código Civil que establece que la solidaridad no se presume, sólo la ley o el título de la obligación la establecen en forma expresa.

Ahora bien, con relación a que la responsabilidad será solidaria cuando así se establezca en el contrato, nos surge la duda si el legislador se refería al (i) contrato del consorcio o (ii) al contrato que el consorcio suscriba con los terceros (proveedores o clientes o cualquier tercero).

Al respecto la norma no es clara, por tanto, podría entenderse que (i) la solidaridad podrá ser pactada en el contrato de consorcio, o (ii) que la solidaridad sea pactada en el contrato que el consorcio firme con terceros, ya que se trata de un acuerdo de voluntades, en el cual los representantes del consorcio y los terceros, deciden acordar que los miembros del consorcio responderán solidariamente ante el tercero, en el cumplimiento de las obligaciones que se pacten en el referido contrato. Ambas interpretaciones entendemos que son válidas, en la medida que (i) en el contrato del consorcio las partes pactan las reglas de juego de su actuación y (ii) en el contrato frente a los terceros, estos últimos podrían buscar asegurarse de que, en caso de incumplimiento del consorcio, sean sus partes conformantes las que respondan solidariamente por el cumplimiento de las obligaciones pactadas.

En virtud de lo indicado, como propuesta de mejora, para el esclarecimiento de esta disyuntiva, consideramos que el legislador debería modificar la norma, aclarando si se refiere a uno u otro de los referidos contratos.

2.2.1.5. Facultades y derechos de los consorciados

El artículo 448° de la LGS establece que:

“Artículo 448°. - Sistemas de participación. El contrato deberá establecer el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio; de no hacerlo, se entenderá que es en partes iguales”

Como se observa de la norma, las partes podrán pactar libremente en el contrato del consorcio la atribución de pérdidas o ganancias en los resultados que arroje la actividad que van a desarrollar. Asimismo, la norma establece una

presunción, ya que en caso este acuerdo de distribución no se encuentre expresamente pactado en el contrato, se presumirá que la intención de las partes ha sido que su participación en los resultados sea en partes iguales,

Cabe señalar que la norma no indica el momento en que deberán efectuarse el cálculo de las ganancias o pérdidas. De la norma podría desprenderse que esta repartición se efectúa al término del consorcio, dado que- únicamente- una vez finalizado el negocio conjunto se podrá conocer si este tuvo ganancias o pérdidas; es decir en el momento de su liquidación. Sin embargo, las normas tributarias, en particular la Ley del Impuesto a la Renta establece que:

“Artículo 57°. - A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.”

En consecuencia, esta autonomía de las partes parece encontrarse limitada por la norma tributaria, pues obligaría a tener resultados anuales; o en contrario permitiría que se pospongan los ingresos y pagos de tributos hasta el momento de la liquidación del consorcio. Ambas situaciones podrían atentar contra el principio de legalidad e igualdad. La norma societaria solo hace mención a “participación en los resultados”, por lo que corresponde que el legislador aclare en la norma societaria (LGS) el momento en que las partes participarán en los resultados de la actividad. Si quisiera encontrarse en concordancia con la Ley del Impuesto a la Renta, debería precisar que el reparto es de forma anual.

CAPÍTULO III. EL CONSORCIO DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO

3.1. El consorcio en la legislación comparada

3.1.1. España

3.1.1.1. Impuesto sobre sociedades

Las UTE que cumplan los requisitos de la Ley 18/1982, aun careciendo de personalidad jurídica, son sujetos pasivos del Impuesto a las Sociedades. Su régimen fiscal dependerá de su inscripción o no en el Registro Especial.

Por lo tanto, las UTE que se encuentren inscritas en el Registro Especial en concordancia con los Artículos 45° a 47° de la Ley del impuesto sobre sociedades (en adelante LIS) manifiesta que:

“la tributación dependerá de los socios que la integren, en ese sentido, no tributarán los socios residentes de España, no obstante, los socios residentes en el extranjero tributarán al tipo de gravamen general”.

Bajo esa línea, podemos afirmar que las UTES, podrán tributar por un régimen especial en concordancia con el Título VII de la ley 27 de 2014, del 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, dependiendo de los socios, la tributación se verá diferenciada en 3 supuestos.

Primer supuesto: Los socios de la UTE residen en España o tienen un establecimiento permanente en el país

De acuerdo con el artículo 45° de la LIS, señala que las UTE que cumplan con el requisito de inscripción tributarán de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la LIS, señalando en inciso 1 punto A:

“Estarán sujetas a las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación del lis, a excepción del pago de la deuda tributaria por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español”. El subrayado es nuestro

En ese sentido, las UTES, con socios residentes en España no tendrán que liquidar el Impuesto de Sociedades de tal manera que serán las empresas miembros las que tributen dicha renta en sus propios negocios.

Segundo supuesto: Los socios de la UTE residen en el extranjero con y sin establecimiento permanente en España

En el caso de existir un establecimiento permanente en España, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la LIS, señalando en inciso 1 punto B:

“Se imputarán a sus socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo.”

Por lo tanto, será el mismo tratamiento tributario que en el caso de que los socios residieran en territorio español.

Sin embargo, en el supuesto que un socio extranjero no tenga establecimiento permanente, significará en conformidad con el artículo 43. 1 del LIS, que los mismos deberán tributar por el Impuesto de Sociedades General, por todas las rentas que no se imputen a sus socios residentes en España.

Tercer supuesto: La actividad de la UTE se desarrolla en el extranjero.

De acuerdo con el artículo 45° de la LIS,

“las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22 del lis, o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 del mismo cuerpo legal, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.” (El subrayado es nuestro)

En consecuencia, las UTE, que cuenten con un establecimiento fuera del territorio español, quedarán exentas de sus rentas positivas cuando estas hayan estado sujetas y no exentas a un impuesto de similar naturaleza al impuesto de sociedades, sin embargo, no se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero.

Ahora bien, respecto la deducción señalada recae en los supuestos de doble imposición.

3.1.1.2. Impuesto sobre el valor añadido

La UTE son sujetos pasivos del Impuesto sobre el valor añadido, no obstante, los servicios prestados a sus miembros podrán estar exentos siempre que cumplan los requisitos de las AIE.

Ante ello señalamos el artículo 20. 1. 6) de la LIS que expresa una exención de la siguiente manera:

“Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción, cuando concurran las siguientes condiciones: a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma; b) que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.”

En esa línea, podemos advertir que se encontrará exenta del impuesto las prestaciones de servicios de los miembros. Asimismo, los miembros en su totalidad deberán alinearse en actividades no sujetas al IVA.

3.1.1.3. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales

Están exentos del impuesto la constitución, aportación, reducción, disolución, y liquidación.

3.1.2. Argentina

3.1.2.1. Impuesto a las Ganancias

En conformidad con la Ley N.º 20.628 Ley de impuesto a las ganancias, el consorcio de cooperación no es sujeto de derecho pasivo, dado que esta figura contractual no es considerado contribuyente a razón de que, la responsabilidad de declaración de los resultados obtenidos recae en cada integrante del consorcio, conocido en la ley fiscal como responsables del cumplimiento de la deuda ajena, ya que serán los partícipes quienes afrontaran y cargarán con las responsabilidades que emerja del contrato de consorcio, bajo esa línea, deberán tributar individualmente dentro de sus rentas sus operaciones adicionales que se

constituyeron en el consorcio de acuerdo al grado de participación pactado, sin embargo, de no establecerse en el contrato, los integrantes serán solidariamente responsable en partes iguales.

Al igual que en Perú, si alguno de los partícipes tuviese residencia en el extranjero, la otra parte será responsable de retener y realizar el pago del impuesto al fisco en nombre del partícipe no domiciliado en virtud de lo señalado por el Artículo 91^a de la ley número 20.628 Ley del impuesto a las ganancias.

Cabe señalar que, los consorciados podrán contratar a un responsable para determinar mes a mes los aportes y contribuciones a efectos, de llevar una correcta tributación. Asimismo, de existir contratación de personal, en caso de controversia, el consorcio no responderá de forma solidaria frente a ellos, solo responderán los partícipes de acuerdo con la distribución de la responsabilidad que hayan pactado en el contrato.

Respecto al pago por las tasas de limpieza, Barrido y Alumbrado público, asimismo, el pago de la tasa por habilitación de locales y establecimientos será el dueño del inmueble el responsable del pago, sin importar que el consorcio haga uso exclusivo del mismo.

3.1.2.2. Impuesto al valor agregado

Son sujetos pasivos del impuesto al valor agregado por norma expresa, de acuerdo con el Artículo 4° de la Ley del impuesto al valor agregado

“ .. Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior...” (El subrayado es nuestro).

3.1.3. Colombia

3.1.3.1. Impuesto a la renta

En Colombia el consorcio carece de personería jurídica; así mismo, por mandato expreso de la ley no tendría la calidad de contribuyente a efectos del pago al impuesto a la renta, de acuerdo con lo señalado en el Artículo 18° del Estatuto tributario colombiano modificado por el Artículo 20° de la Ley 1819 de 2016, el cual señala:

“...Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo”.

Asimismo, dado que, el consorcio no es contribuyente del impuesto a la renta, la certificación e información financiera y fiscal del contrato recae en el representante del contrato que podría ser el gestor o administrador, a efectos de que las partes puedan declarar sus ingresos, costos, deducciones y/o retenciones en el período fiscal que les corresponda, sin embargo, la obligación de certificarlas también recae en el contador público o revisor fiscal con el fin de que las obligaciones fiscales sean atendidas oportunamente según lo establecido en la norma tributaria.

3.1.3.2. Impuesto sobre las ventas

Se determinó que el consorcio no tiene capacidad jurídica frente a terceros sólo cuando contrate con el Estado, sin embargo, en el Artículo 66° de la Ley 488 de 1998, señala

“... para que se considere responsable del IVA los consorcios y uniones temporales cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas”, el subrayado es nuestro.

Está claro que se gravará con IVA cuando el consorcio provea un bien o servicio, no obstante, el problema recae cuando el consorcio deba pagar el IVA por un bien o servicio adquirido, puesto que la norma advierte que cuando el consorcio actúe directamente podrá descontar el impuesto pagado al tercero, por lo tanto, el consorcio no podrá descontar el IVA, dado que este carece de capacidad jurídica frente a terceros, solo la adquiere temporalmente al contratar con el Estado, en ese sentido, concluimos que solo será aplicable esta norma en el consorcio Estatal puesto se encuentra regulado en el decreto 222 de 1983 como sujeto pasivo, por lo tanto, los consorcios entre particulares no estarían sujetos al artículo 66°, por no contar con norma legal en concordancia con el artículo 338 de la constitución nacional colombiana.

De otro lado, respecto a la capacidad legal, debemos señalar al Artículo 17° de la Ley N° 685 de 2001, por el cual expide el código de minas señala lo siguiente:

“...La capacidad legal para formular propuesta de concesión minera y para celebrar el correspondiente contrato, se regula por las disposiciones generales sobre contratación estatal. Dicha capacidad, si se refiere a personas jurídicas, públicas o privadas, requiere que en su objeto se hallen incluidas, expresa y específicamente, la exploración y explotación mineras. También podrán presentar propuestas y celebrar contratos de concesión los consorcios, caso en el cual sus integrantes responderán solidariamente de las obligaciones consiguiente”. (El subrayado es nuestro).

Nuevamente podemos advertir que la capacidad legal o jurídica se le otorga al consorcio que contrate exclusivamente con el Estado.

Por lo expuesto, el Joint Venture es equivalente al consorcio que se vincule con el Estado, dado que tiene definición legal como sujeto pasivo, al contrario del consorcio privado, visto que, su fin no es contratar con el Estado, muy por el contrario, su finalidad es potenciar su mercado bajo colaboración empresarial, está segunda parte no está regulada en su individualidad pese a que favorece el desarrollo industrial, comercial, tecnológico entre otros generando renta que directamente favorecerá al Estado.

Del mismo modo, concluimos que el consorcio presenta una desventaja frente el IVA, porque al momento de constituir operaciones gravadas con IVA,

automáticamente son responsables de oportuna declaración, sin embargo, dado que no cuentan con capacidad legal no podrían adicionar el impuesto descontable por la facturación de bienes y servicios, en consecuencia, se incrementa el valor a pagar lo que resulta perjudicial para los consorcios. Finalmente, en lo referido a renta no evidenciamos incentivos tributarios a efectos de proliferar este tipo de contratos colaborativos.

3.2. El consorcio en la normativa tributaria peruana

Para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el consorcio tiene tres posibles formas de operar:

- (i) ser un consorcio con contabilidad independiente,
- (ii) ser un consorcio sin contabilidad independiente con presencia de operador, y,
- (iii) ser un consorcio sin contabilidad independiente sin presencia de operador.

A continuación, se desarrolla el tratamiento de estas tres formas de operar el consorcio, a nivel tributario y sus consecuencias, revisando la ley del impuesto a la renta, del IGV, ITAN y el Código Tributario.

3.2.1. Consorcio en la Ley del Impuesto a la Renta

La Ley N°27034, publicada el 30 de diciembre de 1998 que modificó la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) aprobada por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, significó un cambio importante, ya que los contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente (entre estos, el contrato de consorcio con contabilidad independiente) son considerados personas jurídicas y contribuyentes del impuesto a la renta.

Antes de dicha modificatoria, los contratos con o sin contabilidad independiente no eran considerados personas jurídicas para efectos del impuesto a la renta.

A continuación, pasamos a analizar el tratamiento del impuesto a la renta aplicable en el caso de cada uno de los consorcios.

3.2.1.1. Consorcio con contabilidad independiente

De conformidad con lo establecido en el artículo 14 inciso k) de la LIR, son contribuyentes del impuesto a la renta:

- Los consorcios que lleven contabilidad independiente de la de sus partes contratantes; y
- En el caso de los consorcios que no cuenten con contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que lo conforman.

Según lo indicado por la norma antes expuesta, se observa que los consorcios serán contribuyentes para efectos del impuesto a la renta, siempre que se trate de consorcios con contabilidad independiente.

Por ello, la doctrinaⁱ señala lo siguiente *“la ley del Impuesto a la Renta considera al consorcio como sujeto distinto a sus partes contratantes, estando afecto al impuesto a la renta (INSTITUTO PACIFICO,2017:30)”*

En ese mismo sentido, la RTF N°02980-Q-2015 indica que el consorcio con contabilidad independiente ostenta la calidad de persona jurídica para efectos del pago del impuesto a la renta. En consecuencia, si bien la LGS indica que el consorcio tiene naturaleza civil, por cuanto se trata de un contrato y no constituye una persona jurídica; para efectos de la LIR, se crea una “ficción legal” en la medida que se considera al consorcio con contabilidad independiente una persona jurídica distinta a sus contratantes.

Asimismo, conforme indica Araoz, “el contrato de colaboración empresarial que lleva contabilidad independiente es considerado un sujeto distinto a sus partes contratantes, estando afecto al IR como contribuyente, debiendo, en consecuencia, obtener su propio Registro Único de Contribuyente (RUC).”(Araoz, 2007:248)

Por lo señalado, el tratamiento tributario aplicable a los consorcios que llevan contabilidad independiente es el mismo al que están afectos todas las personas

jurídicas; en consecuencia, la tasa del impuesto a la renta de dichos contratos es de 29.5%.

Lo antes indicado, se comprueba en la medida que, según lo establecido en el artículo 65° de la LIR, los consorcios con una contabilidad independiente de sus partícipes facturarán sus operaciones de manera autónoma, en consecuencia, los comprobantes de pago de los gastos deberán estar a nombre del consorcio. Asimismo, podrá deducir los gastos permitidos por la LIR, incluso vía depreciación.

3.2.1.2. Consorcio sin contabilidad independiente

Conforme se indicó en el acápite anterior, el artículo 65° de la LIR obliga a los consorcios a llevar contabilidad independiente, sin embargo, establece dos excepciones:

1. Tratándose de contratos de consorcio en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - 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. Quien realice la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo.

2. Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a tres (3) años, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato.”

Por tanto, (i) cuando por la modalidad de la operación, los consorcios no puedan llevar contabilidad independiente o (ii) cuando se esté ante un consorcio con vencimiento a plazos menores a tres años, en ambos casos, se establece que:

- Cada parte del consorcio podrá contabilizar sus operaciones o
- Una de ellas fungirá de operador, adquiriendo bienes y servicios en representación de los demás miembros del consorcio, pues mensualmente tendrá que emitir el denominado Documento de Atribución, a efectos de asignar a cada miembro la participación correspondiente a los costos, gastos y crédito fiscal del IGV.

Asimismo, de conformidad a lo establecido en el artículo 14 de la LIR, el consorcio sin contabilidad independiente no será contribuyente para efectos del pago del impuesto a la renta, sino lo serán las personas naturales o jurídicas que lo conforman.

En ese sentido, la LIR no le ha otorgado la condición de contribuyente al consorcio sin contabilidad independiente, por tanto, no existe como una persona o contribuyente distinto a las partes contratantes.

A manera de resumen, exponemos el siguiente cuadro:

Consorcio	RUC	Impuesto a la renta (IR)	Observación
Con contabilidad independiente	Si tiene	Es contribuyente del IR	Se considera un sujeto distinto a las partes que forman el consorcio
Sin contabilidad independiente y con operador	No tiene	El consorcio no es el contribuyente, sino lo es el operador y los socios no operadores (miembros del consorcio)	El operador debe ser parte del consorcio y debe solicitar autorización a la SUNAT para llevar la contabilidad del consorcio, salvo cuando el plazo del contrato fuera menor a 3 años

Sin contabilidad independiente y sin operador	No tiene	El consorcio no es el contribuyente, sino cada parte integrante del consorcio contabilizará sus operaciones y será contribuyente del IR	También se debe solicitar autorización a la SUNAT para llevar no llevar contabilidad independiente, salvo cuando el plazo del contrato fuera menor a 3 años
---	----------	---	---

La utilidad o pérdida que genere el consorcio deberá ser considerada por cada parte contratante en función a lo pactado en el contrato. Asimismo, conforme indica Araoz, el artículo 29 de la LIR señala que las rentas provenientes de los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente se considerarán de las partes contratantes, reputándose distribuidas en favor de dichas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Igual regla se aplica en el caso de las pérdidas, aun cuando ellas no hayan sido cargadas en las cuentas correspondientes (Araoz, 2007:251).

En caso sea una de las partes el que lleve la contabilidad del consorcio, este es denominado operador. De acuerdo con lo establecido en la Resolución de Superintendencia N°022-98-SUNAT, el operador deberá emitir un documento llamado “documento de atribución” para que los demás miembros del consorcio que no lleven contabilidad independiente a la de sus socios, puedan sustentar el porcentaje de gasto, costo o crédito fiscal. El gasto o costo de las adquisiciones que haga el operador deberá ser distribuido a las demás partes en la forma dispuesta en el contrato, para determinar el impuesto a la renta de cada una de las partes.

Cabe precisar que conforme a lo señalado en el Informe N°156-2016-SUNAT/5D0000, la comunicación dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración de un contrato de consorcio con un plazo de duración menor a tres (3) años, a que se refiere el artículo 65 de la LIR, no tiene carácter constitutivo, por lo que su omisión, no obligaría a dicho consorcio a llevar contabilidad independiente.

En ese sentido, cuando se generen rentas (ingresos) producto de los referidos contratos de consorcio, dichos ingresos serán imputados a las partes del consorcio. Asimismo, las partes contratantes del consorcio pueden sustentar porcentajes de gastos o costos de acuerdo a lo que se haya pactado en el contrato de consorcio.

Por tanto, el que tiene que realizar el pago a cuenta serán las partes del contrato del consorcio cuando este no tenga contabilidad independiente.

3.2.2. El consorcio en la Ley del IGV

3.2.2.1. Consorcio con contabilidad independiente

El artículo 9 numeral 9.3 del T.U.O. de la Ley del IGV aprobado mediante D.S. N°055-99-EF, establece que son contribuyentes del impuesto, los consorcios que lleven contabilidad independiente. En ese sentido el consorcio será contribuyente por las operaciones gravadas que realice por:

- (i) la venta en el país de bienes muebles,
- (ii) la prestación o utilización de servicios en el país,
- (iii) los contratos de construcción,
- (iv) la primera venta de bienes inmuebles que realicen los constructores de los mismos, y
- (v) la importación de bienes.

Cabe señalar que el consorcio con contabilidad independiente será tratado como un tercero, distinto de sus partes contratantes, por lo que las operaciones entre estas y el consorcio estarán gravadas con el IGV, en tanto se genere uno de los hechos descritos arriba como hipótesis de incidencia.

Aunado a ello, el artículo 5 numeral 10.1 del Reglamento de la Ley del IGV establece reglas adicionales que deben cumplir los consorcios:

“10.1 contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente: Los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente serán sujetos del Impuesto, siéndoles de aplicación, además de las normas generales, las siguientes reglas:

- a) La asignación al contrato de bienes, servicios o contratos de construcción hechos por las partes contratantes son operaciones con terceros;*

siendo su base imponible el valor asignado en el contrato, el que no podrá ser menor a su valor en libros o costo del servicio o contrato de construcción realizado, según sea el caso.

b) La transferencia a las partes de los bienes adquiridos por el contrato estará gravada, siendo su base imponible el valor en libros.

c) La adjudicación de los bienes obtenidos y/o producidos en la ejecución de los contratos, está gravada con el Impuesto, siendo la base imponible su valor al costo.”

Asimismo, el consorcio con contabilidad independiente podrá utilizar el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios y contratos de construcción que realice, siempre que cumpla con los requisitos sustanciales y formales respectivos.

3.2.2.2. Consorcio sin contabilidad independiente

Estos consorcios no considerados contribuyentes para efectos de la Ley del IGV. Por ello, las partes del consorcio serán las partes en el contrato sin contabilidad independiente, en la medida que realicen operaciones gravadas con el IGV.

Al respecto, las operaciones de atribución de bienes comunes que haga el consorcio sin contabilidad independiente no se encontrarán gravados con el IGV, en tanto se cumplan con los requisitos establecidos en los incisos m), n) y o) del artículo 2 de la ley del IGV, que establecen lo siguiente:

m) La adjudicación a título exclusivo a cada parte contratante, de bienes obtenidos por la ejecución de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, en base a la proporción contractual, siempre que cumplan con entregar a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT la información que, para tal efecto, ésta establezca.

n) La asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT.

o) La atribución, que realice el operador de aquellos contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra en común, objeto del contrato, en la proporción que corresponda a cada parte contratante, de acuerdo a lo que establezca el reglamento.

Sobre este punto, Araoz señala “ *el criterio que ha recogido la Ley del IGV ha sido considerar que las operaciones realizadas entre las partes de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente y el contrato mismo para la ejecución del contrato, no involucran a un tercero sino que se trata de operaciones realizadas entre ellos mismos: en ese sentido, al no existir un tercero, se considera que cada parte realiza la actividad internamente con el contrato, no existiendo una operación con terceros susceptible de ser gravada con el IGV.* ” (Araoz, 249:2007)

Cabe señalar que debe indicarse en el contrato la proporción de gastos que cada parte asumirá, así como la atribución de adquisiciones comunes.

Con relación al crédito fiscal, en el que una de las partes haga de operador, el crédito fiscal registrado en la contabilidad de este último deberá atribuirse a cada parte contratante, según la participación establecida en el contrato.

3.2.3. El consorcio en la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos

El Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante ITAN) es un tributo al patrimonio, regulado por la Ley N° 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 21 de diciembre de 2004 (en adelante “Ley del ITAN”) y el Decreto Supremo N° 25-2005-EF, Reglamento del Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicado el 16 de febrero de 2005 (en adelante “Reglamento de la Ley del ITAN”).

Conforme lo define Gaslacⁱⁱ:

“El ITAN es un tributo que grava los activos netos como manifestación de capacidad contributiva sin encontrarse directamente relacionado con la renta. Efectivamente, el ITAN se encuentra vinculado más bien con el “patrimonio” de una entidad, aspecto que manifiesta determinada capacidad contributiva de un contribuyente para soportar la carga impositiva” (Gaslac. 2013: 4).

Su naturaleza de impuesto al patrimonio fue definida por el Tribunal Constitucional (STC N° 04413-2007-AA-TC, entre otras), siendo que busca gravar los activos netos como manifestación de capacidad contributiva. Este impuesto especial e independiente del tributo a las ganancias puede utilizarse como crédito

contra los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta, o ser devuelto en determinadas circunstancias.

El artículo 1° de la Ley del ITAN crea este impuesto, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. Se aplica sobre los activos netos al 31 de diciembre del año anterior, surgiendo la obligación el 1 de enero de cada ejercicio.

Las empresas contribuyentes del ITAN deben determinar su base imponible tomando en cuenta los activos netos de estas según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, menos los conceptos deducibles señalados en el artículo 5° de la Ley del ITAN, considerando aquellos a su valor histórico, y deduciendo las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Tanto SUNAT (Informe N° 007-2018-SUNAT/7T0000) como el Tribunal Fiscal (Resolución N° 05455-8-2017, páginas 8 y 9) se han pronunciado sobre la base imponible del ITAN, en el siguiente sentido:

- La materia imponible del ITAN está constituida por los activos netos consignados en el balance general, cuyo valor corresponderá al monto ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, siendo que en los demás casos corresponderá considerarlos a su valor histórico.

- En el presente, el ajuste por inflación se encuentra suspendido, por lo que corresponde considerar para determinar la base imponible del ITAN, el valor histórico de los activos netos.

- Debe entenderse que el valor histórico está referido al importe que sirve de base contable para el reconocimiento de una partida en los estados financieros, el cual proviene del valor de adquisición, producción o construcción, según corresponda.

- Las variaciones que surgen como consecuencia de los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico durante el transcurso de la vida del activo biológico, si bien procuran reflejar el valor real de dicho activo,

constituyen el resultado de una base contable de medición distinta al costo o valor histórico.

Siendo ello así, precisa SUNAT, el Tribunal Fiscal concluye que para determinar la base imponible del ITAN se efectuará la sustracción del ajuste a valor razonable de los activos netos, toda vez que dicho ajuste proviene de una base contable de medición distinta a la indicada en las normas que regulan el ITAN, las cuales toman como base el valor histórico (Informe N° 007-2018-SUNAT/7T0000).

Ahora bien, la legislación del ITAN ha omitido establecer disposiciones específicas aplicables a los contratos asociativos, entre los cuales se encuentra el contrato de consorcio previsto en la LGS. Por esa razón, al celebrarse un contrato de consorcio surgen algunos cuestionamientos de carácter tributario, en particular en cuanto a la definición de los sujetos del ITAN (contribuyentes y responsables solidarios) y la base imponible del mismo.

Es el caso de consorcios que han suspendido sus actividades por disputas o una redefinición de acuerdos entre sus empresas consorciadas o por factores externos (organismos reguladores, autoridades municipales, tribunales arbitrales, etc.), situación que no es considerada en la normatividad del ITAN, que se limitará a señalar como sujetos del impuesto a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta.

Como ha señalado SUNAT, con el fin de definir al contribuyente del ITAN, se debe analizarse antes si el contribuyente es generador de rentas de tercera categoría (Informe N° 009-2011-SUNAT/2B0000).

También surgirá un problema si el objeto del consorcio y sus responsabilidades económicas no han considerado la atribución de responsabilidad tributaria prevista en el Código Tributario.

El consorcio que dejó de ser potencial y fácticamente un generador de rentas de tercera categoría, por su objeto societario, seguirá como un obligado al pago del ITAN siguiendo las normas del Impuesto a la Renta, en algunos casos con dificultades para recuperar lo pagado por este concepto.

Otro problema relacionado es la responsabilidad solidaria del ITAN, cuando el contribuyente señalado por la Ley ha dejado de pagar la deuda tributaria por este concepto, y la interpretación que ha dado de esta sea la SUNAT como el Tribunal Fiscal, toda vez que puede llegar a ser ilimitada para una empresa consorciada al margen de su porcentaje de participación en el contrato del consorcio.

3.2.4. El consorcio en el Código Tributario

En el Código Tributario se establece que deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable. Por una parte, contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. En cambio, responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

La condición de deudor tributario está sujeta a la capacidad tributaria del mismo, al margen de la personalidad jurídica fijada por la legislación societaria o común.

Entonces, esta capacidad tributaria es fijada por la Ley tributaria. El artículo 21° del Código Tributario establece que tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

En ese sentido, la atribución legal y sus alcances deben ser analizados respecto de cada tributo y cada obligación tributaria, aunque la capacidad esté limitada o la entidad carezca de capacidad o personalidad jurídica como es el caso del consorcio de la LGS.

Un grupo de supuestos están referidos a la responsabilidad durante la existencia de la entidad que carece de personería jurídica.

Así, de acuerdo al numeral 3 del artículo 16° del Código Tributario, están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de

representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

“3. Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica”.

Por su parte, el numeral 3 del artículo del artículo 17° del Código Tributario, son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

“3. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo”.

Otros supuestos se han enfocado en la responsabilidad al finalizar la existencia de la entidad que carece de personería jurídica.

En efecto, de acuerdo al numeral 2 del artículo del artículo 17° del Código Tributario, son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

“2. Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban;”.

En el lado de la mayor importancia, también son responsables solidarios con el contribuyente, de acuerdo al último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales.

El citado párrafo fue sustituido por el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, y antes por el artículo 9 del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.

Para el profesor Fernández (2007:185), “se contempla esta responsabilidad debido a que el ente colectivo puede no tener asignados bienes haciendo, por tanto, imposible realizar el cobro de la obligación tributaria que se estuviera generando mientras el ente colectivo realiza las actividades gravadas”.

La responsabilidad tributaria de los consorcios ha sido analizada en las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, donde se ha señalado: *“la discusión entonces queda reducida al límite cuantitativo de la responsabilidad y que, en cuanto a ello, según una interpretación lógica de la norma, es decir, en función de su “ratio Legis”, cual es proteger el derecho de crédito del fisco dirigiéndose contra aquellos que conforman el consorcio”* (Hernández, Luis, pág. 445).

En cuanto a los aspectos procedimentales, resulta ilustrativo lo resuelto en la RTF N° 10885-3-2015, por deudas tributarias pendientes de pago (Impuesto a la renta, pérdida de refinanciamiento y fraccionamiento de deudas de Tesoro y por las multas del numeral 1 de los artículos 176°, 177° y 178° del CT) por parte de los consorcios en lo que la recurrente era parte integrante, y siendo que estos consorcios constituían entes colectivos sin personalidad jurídica, el Tribunal Fiscal verificó que la recurrente era responsable solidaria con dicho consorcio por las referidas deudas, conforme con el último párrafo del artículo 18° del CT.

Respecto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que la Administración a efectos de atribuirle responsabilidad solidaria, debe cumplir con el procedimiento de determinación de deuda tributaria contemplado por el artículo 76° del CT, lo cual fue inobservado en el caso, dado que, no se inició el procedimiento de fiscalización; a efectos, de determinar la presunta responsabilidad solidaria, en consecuencia, las resoluciones de determinación impugnadas carecen del requisito de validez establecido por el numeral 8 del artículo 77° del referido código, el TF señaló: *“para determinar la responsabilidad solidaria, no es necesario el inicio de un procedimiento de fiscalización, sino la emisión de una resolución de determinación conforme lo establece el artículo 20°-A del Código Tributario, en la cual se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad, tal como sucedió en el caso de autos, además, de la revisión de las resoluciones de determinación cuestionadas, se aprecia que éstas cumplen con los requisitos establecidos por el artículo 77° del Código Tributario, por lo que los argumentos de la recurrente no resultan atendibles, no siendo aplicables las resoluciones y el informe invocados por aquélla”*.

3.2.5. Responsabilidades del consorcio y sus miembros en el Código Tributario

El Código Tributario en los artículos 7°, 8° y 9° señala que el deudor tributario será el contribuyente, dado que, es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria o el responsable, que, a pesar de no tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación adjudicada. Nótese que cualquiera de ellos, será la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria.

El artículo 445° de la LGS establece que el contrato de consorcio “*es el contrato por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio...” (el subrayado es nuestro), es decir, se desprende que el consorciado puede ser una persona natural o jurídica. Habrá responsabilidad de los consorciados -cuando el consorciado es una persona jurídica- y también de las personas naturales que son consorciados, pero esta responsabilidad tampoco se encuentra esclarecida. Entendemos que cuando el consorciado sea una persona jurídica, sobre sus accionistas recaerá la responsabilidad prevista en la LGS y siempre estará relacionada y limitada a su participación en la sociedad o consorciada. Y cuando el consorciado es una persona natural, se le aplicará la responsabilidad específica del artículo 447° de LGS.*

Ciertamente, las normas tributarias pueden atribuir determinadas responsabilidades a los consorciados o a otras personas jurídicas que se relacionen con el consorcio, bajo supuestos legales previstos con razonabilidad. A título referencial, el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario señala que son responsables (en la calidad de adquirentes), los adquirentes del activo y/o pasivo de entes colectivos con o sin personalidad jurídica. De una lectura de la citada norma se observan supuestos de responsabilidad legal adicionales a la que recoge la LGS, en el caso de que se realicen las mencionadas adquisiciones. Empero, no se han fijado con claridad todos los presupuestos y límites de esta responsabilidad especial de la norma tributaria.

Al respecto, recientemente la SUNAT ha señalado en el Informe N° 085-2019-SUNAT/7T0000 lo siguiente en relación con la responsabilidad solidaria por adquisición del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin

personalidad jurídica a que se refiere el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario:

“1. No corresponderá la atribución de responsabilidad solidaria respecto de aquellas obligaciones tributarias de estas cuyo nacimiento se produzca con posterioridad a la fecha de acaecida la citada adquisición.

2. Los adquirentes del activo y/o pasivo de las empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica no está limitada al valor de los bienes adquiridos; por ende, la responsabilidad comprende la deuda tributaria que hubiere generado el transferente hasta la fecha de la transferencia.

3. El artículo 20°-A del Código Tributario es aplicable a la responsabilidad solidaria establecida por el citado numeral, en cuanto corresponda.

4. Procede que mediante acciones de cobranza coactiva la SUNAT cobre la deuda tributaria exigible al adquirente del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica, respecto de la cual se le haya atribuido responsabilidad solidaria”.

Debe notarse que los presupuestos para atribuir la responsabilidad solidaria podrían abarcar un campo amplio. De allí, que en el Informe N° 097-2019-SUNAT/7T0000 se haya señalado que la responsabilidad solidaria del adquirente, a que se refiere la conclusión 2 del Informe N.° 085-2019-SUNAT/7T0000, se genera por *“la adquisición de un negocio en su totalidad, así como por la adquisición de activos o pasivos que reduzcan la capacidad del transferente para asumir el pago de sus obligaciones tributarias, al implicar una afectación significativa en su potencial generación de beneficios económicos futuros, como sería el caso de las transferencias de unidades de producción, de líneas de negocio o de bienes que permitan la operatividad de un negocio”.*

Aunque esta materia representa una problemática de importancia, no es materia de la presente investigación, pero igual la referimos como muestra de todos los supuestos de responsabilidad solidaria en los cuales se hallarían expuestos los consorciados, con exposición a un riesgo tributario.

Ahora bien, el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario que establece: *“También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando*

dichos entes dejen de ser tales”, el que no esclarece a qué tipo de deudas podrían corresponder, a las de tipo formal o únicamente a las sustanciales.

Igualmente, no se han fijado los límites cuantitativos a la responsabilidad solidaria. La interpretación de SUNAT y el Tribunal Fiscal, como veremos más adelante, se ha orientado en señalar que, precisamente, la responsabilidad se extiende sin límites cuantitativos.

El supuesto de responsabilidad ha sido aplicado a los consorcios con contabilidad independiente, siguiendo la clasificación tributaria. Bajo esta misma consideración, resultaría ajeno a los consorcios sin contabilidad independiente, toda vez que bajo este supuesto no existe un contribuyente que haya generado una deuda tributaria propia y que, a falta de pago de la misma, pueda ser exigida por la vía de la responsabilidad solidaria a alguno de los consorciados por el accionar e interpretación de alguna Administración Tributaria, bajo la idea que la legislación societaria los ha calificado, igualmente, como entidades sin personalidad jurídica. Desde nuestra perspectiva, guardando la coherencia del régimen tributario de consorcios sin contabilidad independiente, cada consorcio responde individualmente por su deuda tributaria.

Asimismo, se ha planteado la importancia de definir el concepto de deuda tributaria para los fines de atribuir cuantitativamente la responsabilidad solidaria (a los consorciados), precisamente en atención a que el Código Tributario ha contemplado el contenido del término “deuda tributaria”, siendo que “involucra tanto al tributo, multas e intereses moratorios o el fraccionamiento o aplazamiento, por lo que salvo los casos que expresamente exceptúa la ley, los responsables deberán soportar el cobro de sanciones pecuniarias” (Chau, pág. 445).

Ciertamente, el carácter personal de una infracción y su sanción puede generar nuevas controversias en esta materia. Bajo este planteamiento, se presentan algunos cuestionamientos sobre la suficiencia legal, plasmada en una cobertura normativa y constitucional, para el traslado por la vía de la responsabilidad solidaria de la exigencia del pago de una deuda tributaria, cuyo origen es la comisión de una infracción tributaria y sus intereses, y la posible afectación de los principios de

Reserva de Ley Tributaria, Proporcionalidad y Personalidad en materia tributaria sancionadora.

Cabe mencionar que el *“apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria Española señala que serán responsables solidarios: “los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones materiales de dichas entidades²”*; es decir la responsabilidad está limitada a la sustancial.

En base a las referencias normativas y consideraciones dadas, se observa una problemática actual en cuanto a la responsabilidad solidaria de los integrantes de un consorcio con contabilidad independiente, en particular sobre sus presupuestos y límites, que no han hallado una respuesta satisfactoria en la jurisprudencia tributaria como desarrollaremos a continuación.

² Texto extraído de:

<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/53893-Z&A-17.09.15.2-JTT.pdf>

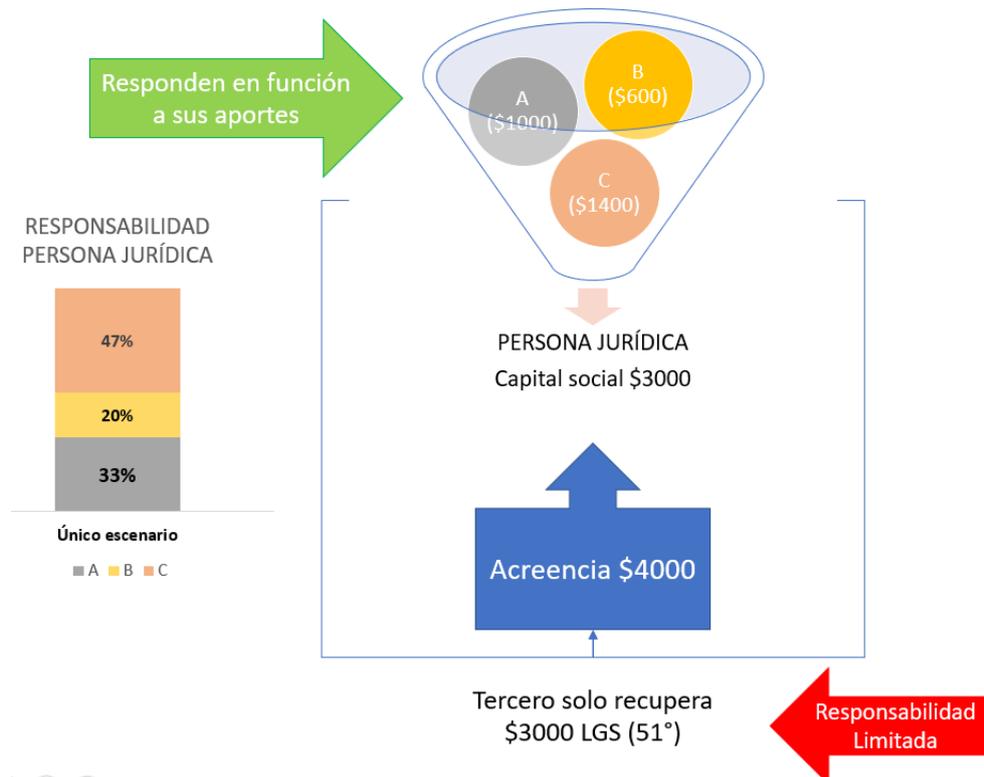
CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA SOCIETARIO

4.1. Vacíos normativos y contradicciones a nivel societario y tributario

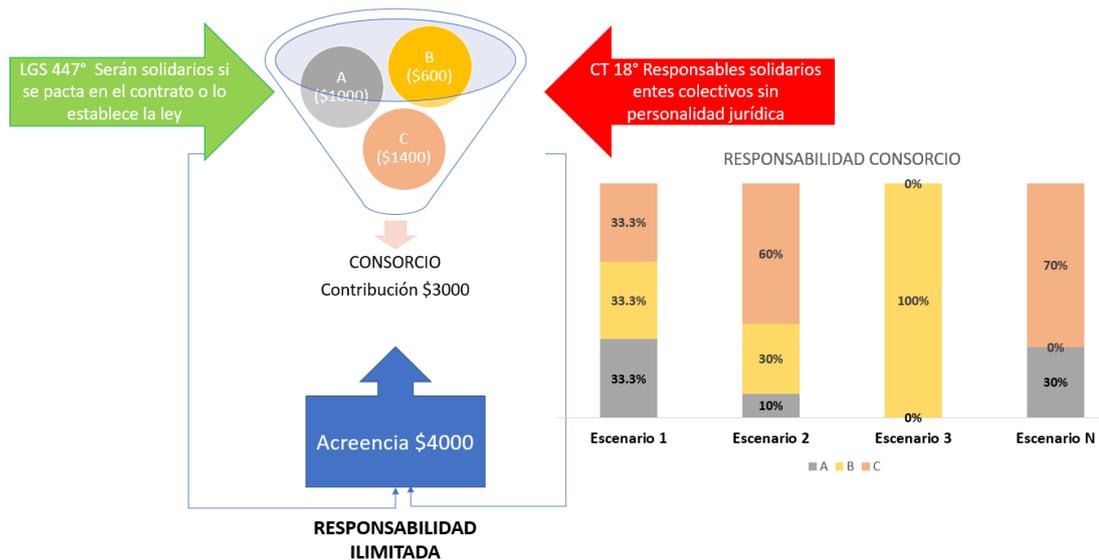
Está claro que, el empresario puede escoger como asociarse, quizá a través de la constitución de una persona jurídica con la rigurosidad que amerita de conformidad con la Ley General de Sociedades o por medio de un contrato de consorcio, dado que por su naturaleza contractual es un esquema más flexible, donde debería regir de manera clara la voluntad de las partes. Dicho esto, si los empresarios se constituyen en persona jurídica de conformidad al artículo 51° de la Ley General de Sociedades, estos responderán ante terceros solo en la medida de sus aportes a la sociedad, es decir se evidencia la responsabilidad limitada de los socios.

Caso contrario; ocurre en el contrato de consorcio por la contradicción que existe entre el artículo 447° de la Ley de Sociedades y el artículo 18° del Código tributario, en el primer escenario, tal como se señaló la solidaridad se dará si se pacta en el contrato o lo establece la ley, y en el segundo caso, señala que son solidarios los entes colectivos sin personalidad jurídica. Entonces, evidenciamos un problema que radica en **¿por qué tratar diferente a una situación similar?**

A modo de ejemplo, en el gráfico que presentamos a continuación, podemos advertir a los socios vinculados a través de una persona jurídica, con aportes de 20%, 33% y 47% del capital social con una acreencia mayor que sus aportes. ¿Qué sucede en este escenario? Cada socio responderá en virtud de su grado de participación en el negocio y el tercero solo podrá recuperar hasta el importe del capital social.



Sin embargo, el escenario precedente no se replica en el contrato de consorcio, dado que, por la contradicción que existe entre la Ley General de Sociedades y el Código Tributario, el consorcio responderá de manera solidaria. Entonces, ¿cómo sería el proceso de cobranza? La respuesta es controvertida, dado que no se discrimina en función del aporte, y el acreedor podría cobrar de forma desproporcional. En el cuadro siguiente podemos evidenciar cuatro posibles escenarios.



En el primer escenario se procede con la cobranza de manera equitativa, es decir el mismo porcentaje para todos a pesar de que cada consorciado tiene 20%, 33% y 47% de contribución.

En el segundo escenario, se procede con la cobranza a un 60% de la acreencia al consorciado que tiene 47% de contribución, asimismo, el consorciado que tiene 20% de contribución responde por un 30% el consorciado que tiene 33% de contribución responde únicamente por el 10% de la acreencia.

En el tercer escenario, evidenciamos que al consorciado que tiene menor participación en el contrato, esto es 20%, se le atribuye la totalidad de la acreencia y finalmente el escenario N, dado que puede existir infinidad de ejemplos de métodos de cobranza que resultan siendo peligrosos para aquel empresario que desee invertir.

Por lo expuesto, no es razonable este tratamiento diferenciado entre personas jurídicas y consorcios, en virtud de que las leyes y políticas deberían fomentar los contratos de colaboración empresarial en los agentes económicos, en virtud al principio de igualdad ante la ley.

- Con relación a los vacíos, podemos mencionar que el segundo párrafo del artículo 447 de la LGS establece que cuando el consorcio contrate con terceros, la responsabilidad será solidaria entre los miembros del consorcio, solo si así se pacta en el contrato o lo dispone la ley. Sin embargo, como ya lo hemos mencionado líneas arriba, la norma no es clara, ya que no detalla en qué contrato se debe establecer la solidaridad, si en el contrato de consorcio o en el contrato que el consorcio celebra con terceros.

- Otro de los vacíos que encontramos, es que, a diferencia de la legislación argentina, nuestra LGS no establece el contenido obligatorio con el que debe contar el contrato de consorcio. Por ejemplo, determinar un domicilio para los efectos que pudieran derivarse del contrato, la participación de cada consorciado en las pérdidas, la proporción en que se responsabilizarán los participantes por las obligaciones que asumen los representantes del consorcio en su nombre, entre otros.

- En relación con la responsabilidad del consorcio y los consorciados cuando contratan frente a terceros, hemos visto que la LGS solo establece dos supuestos (i) cuando el consorciado se vincula a manera individual frente a terceros, responde por sí solo, y (ii) cuando el consorcio es el que contrata, responden todos sus miembros de forma solidaria, solo si así lo establece el contrato o la ley. Sin embargo, se ha visto casos en los cuales la factura sale a nombre del consorcio, sin existir contrato de por medio, en el que se pacte la solidaridad, ni ley que la establezca. En este caso ¿quién asume la responsabilidad frente a ese tercero? Consideramos que la ley debe prever este supuesto, ya que al no existir norma clara que lo regule, las partes deben acudir a la autoridad judicial para que sea quien determine la responsabilidad. En este caso, sugerimos que al igual que la norma argentina, sea la propia ley de forma expresa, la que indique que en caso las partes no establezcan en el contrato la proporción en la que cada una responderá frente a terceros por las obligaciones asumidas por el consorcio, existirá solidaridad entre ambas. Así sería la ley la que establecería la solidaridad, en caso no exista pacto previo.

- Asimismo, otro aspecto no regulado en la LGS, sin embargo, a nivel tributario si se da, es el del operador del consorcio. Por ello, dicha figura se encuentra contemplada en el artículo 430 del Anteproyecto de la LGS en el que se indica que las partes pueden designar entre ellas a una que tenga la función de operador, estableciendo contractualmente sus funciones específicas y las atribuciones de administración y representación con las que contará. Consideramos que la función del operador es vital que sea reconocida por el ordenamiento societario, en la medida que será un representante del consorcio, el cual podrá facilitar el desarrollo de sus actividades.

4.2. Jurisprudencia recaída en responsabilidad solidaria en consorcio

A continuación, citamos alguna jurisprudencia en la que ni la Ley ni el acuerdo resolvían el problema de la determinación de la responsabilidad, por lo que las partes tuvieron que acudir a las instancias administrativas y judiciales correspondientes, a fin de dilucidar la controversia.

En la Sentencia de Casación recaída en el expediente N° 928-2003-Lima, la Corte Suprema determinó en el considerando noveno, que todos los integrantes del consorcio debían responder de modo mancomunado por la deuda (que consistía en facturas impagas), dado que las facturas se encontraban a nombre del consorcio y la actividad por la que se contrató es una ordinaria en el marco de la aplicación del contrato.

En un voto particular de la misma sentencia se señaló “... solo existirá obligación por parte del consorcio (de sus miembros) cuando sus representantes hayan contratado con terceros, que es lo que debió analizarse, y no manifestarse si sustentó, que para la adquisición de mercaderías no se requiere de poder especial, sin contar con fundamento jurídico alguno, pues dada la naturaleza del contrato, cada parte se obliga de manera individual con terceros (...)”.

Con mayor énfasis Enrique Elías Laroza señaló que “si no existe constancia de que el consorciado que asumió la obligación tuvo legitimidad para contratar por el consorcio, por más que las facturas estuviesen a nombre del grupo, debe aplicarse el régimen general del artículo 447° de la LGS y no la regla de mancomunidad en las obligaciones, que solo se da en casos excepcionales (Elías, 2015: 716)”.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal fijó el siguiente criterio de observancia obligatoria: “Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP. Ello se debe a que los referidos contratos no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de éstas”. (Resolución de Observancia Obligatoria N.º 2015-3-10885, publicada en el peruanos el 28 de noviembre de 2015).

Para tomar esta posición, se postularon dos posturas:

- i. Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente no son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP.
- ii. Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD y agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP.

Asimismo, en la primera postura, se plantearon dos propuestas: la primera refiere que ello se debe a que los referidos contratos no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de estas, y la segunda indica que ello se debe a que los referidos contratos no pueden calificar como empleadores.

Para resolver el caso, el Tribunal Fiscal consideró que el Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N.º 2012-16 señaló que “los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente no cuentan con capacidad para ser parte en procedimientos administrativos tributarios que no están relacionados con obligaciones respecto de las que se les considera deudores tributarios”, refiriendo entre sus consideraciones que, tendrán capacidad jurídica, en consecuencia, serán sujetos de derechos y obligaciones en relación con determinado tributo, solo cuando lo disponga la ley de manera expresa.

El Tribunal Fiscal señaló también que, el consorcio dotar de naturaleza contractual y carecer de personalidad jurídica, no podría ostentar capacidad

jurídica. Sin embargo, se puede otorgar la calidad de sujeto de derechos y obligaciones tributarias, tal como lo hacen la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo por la autonomía que reviste el Derecho Tributario.

En el caso materia de análisis, el Tribunal Fiscal señaló que la normativa que regulan las aportaciones al ESSALUD y a la ONP, no hacen referencia expresa a los consorcios que llevan contabilidad independiente como sujetos de derechos y obligaciones en relación con dichos tributos.

Finalmente se concluyó que el Consorcio no tenía la calidad de contribuyente respecto de las aportaciones al régimen contributivo de la Seguridad Social en Salud de mayo de 2006 ni de agente de retención respecto de las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de mayo de 2006, y por lo tanto no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178° del CT. En consecuencia, no corresponde atribuirle responsabilidad solidaria a la recurrente en cuenta a tales deudas.

Como se aprecia, la citada Resolución se emitió en virtud de los cobros que pretendía efectuarle SUNAT a un Consorcio con contabilidad independiente por conceptos de ESSALUD y ONP, así el Tribunal Fiscal, indicó que debía identificarse a los sujetos responsables, es decir, se remite y aplica la regla general del artículo 447° de la LGS, esto debido a que los consorcios tienen capacidad limitada como centro de imputación de derechos y obligaciones en el ámbito tributario, y ello debería guardar concordancia con el artículo 21° del Código Tributario que señala que tienen capacidad tributaria determinadas entidades, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el Derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones.

De los casos citados observamos que este artículo acarrea consecuencias para el consorcio y los trabajadores, dado que existen supuestos en los cuáles la atribución de responsabilidades no es clara, y la Ley tampoco absuelve esta incertidumbre.

A pesar de ello, nos encontramos de acuerdo con la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, dado que el consorcio no es una persona jurídica y no tiene capacidad jurídica para conducirse como empleador.

En efecto, el Tribunal Fiscal sometiendo al artículo 21° del Código tributario, no puede atribuir al consorcio la obligación de constituirse en contribuyente para efectos del pago de ESSALUD; así como, la obligación de agente retenedor para ONP, puesto que, la capacidad se constituirá cuando la norma disponga expresamente que el consorcio será sujeto de derechos y obligaciones tributarias.

No obstante, lo indicado, es cierto que esto es una desventaja para el trabajador, visto que, los derechos laborales y sociales tienen carácter constitucional, asimismo, el derecho laboral es persecutorio e irrenunciable; y, si analizamos el principio de buena fe, el trabajador no tiene el conocimiento de que la relación de trabajo se encuentra sin la adecuada protección legal.

Cabe precisar que, en la legislación Peruana no se define quien es el empleador, mucho menos no se adjudica la calidad de empleador a las personas sin capacidad jurídica como es el caso del consorcio, muy por el contrario, en la legislación argentina en el Artículo 26° de la Ley 20.744, sí define al Empleador con y sin personalidad jurídica.

“Empleador, Se considera "empleador" a la persona física o conjunto de ellas, o jurídica, tenga o no personalidad jurídica propia, que requiera los servicios de un trabajador”. El subrayado es nuestro.

Asimismo, la Administración es el ente encargado de la recaudación, pero el titular del derecho es ESSALUD, bajo ese contexto, es imperativo analizar la norma de ESSALUD, a efectos de validar si el consorcio es considerado o no empleador.

Ante ello, nos remitimos al artículo 4° de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud Ley N° 26790 que define a las entidades empleadoras y como se podrá observar tampoco considera a los consorcios como Empleador.

“Para efectos de la aplicación de la presente ley, se entiende por Entidades Empleadoras a las empresas e instituciones públicas o privadas que emplean trabajadores bajo relación de dependencia, las que pagan pensiones y las cooperativas de trabajadores”.

Finalmente, es claro que, por el principio de la primacía de la realidad, el consorcio deviene en Empleador, sin embargo, la Ley al no ser precisa y taxativa

genera ineficacia a la garantía del principio de primacía de la realidad, dado que, no podrá evitar situaciones de desprotección en los trabajadores, direccionando al Tribunal Fiscal resolver en virtud del Artículo 21° del Código tributario, al contrario de la Ley del Impuesto a la Renta (consorcio con contabilidad independiente) e IGV, donde establece la ficción para que el consorcio sea sujeto pasivo del tributo.

Por otro lado, como hemos señalado, de acuerdo con el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, *"también son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales"*.

En aplicación de esta norma específica, se han resuelto diversos casos en relación a la responsabilidad solidaria de los integrantes de consorcios con contabilidad independiente.

Es preciso señalar que en estas controversias también se ha considerado lo regulado en el numeral 1 del artículo 20°-A del Código Tributario, que establece que un efecto de la responsabilidad solidaria consiste en que la deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente.

La responsabilidad en materia tributaria se define por determinados vínculos con el contribuyente o como una herramienta de garantía para el cobro de la deuda tributaria y, ciertamente, los miembros de un consorcio tienen un nexo causal con el contrato asociativo que han creado. Empero, surgen dudas sobre el respaldo legal para que se asigne a los consorciados una responsabilidad solidaria sin límites por las deudas tributarias del contrato mismo.

A continuación, veremos los principales pronunciamientos del Tribunal Fiscal al respecto.

Argumentos del Tribunal Fiscal para resolver la responsabilidad solidaria de los partícipes de los consorcios con contabilidad independiente

Con repetidos casos el Tribunal Fiscal analizaba (i) si la recurrente formaba parte de un consorcio, (ii) si este calificaba como contribuyente de determinados tributos, (iii) si el consorcio mantenía deudas pendientes de pago.

En las resoluciones que siguen, aunque el Tribunal Fiscal no señala de manera expresa los requisitos antes mencionados, se observa que se analiza el cumplimiento de estos para determinar si existe o no responsabilidad solidaria por parte de los partícipes de un consorcio con contabilidad independiente. En estos casos, no se puede observar que el Tribunal Fiscal tome en cuenta que el partícipe tenía la calidad de miembro durante los periodos por los que se generaron las deudas por las que se le atribuye responsabilidad solidaria. Más adelante, en cambio se verifica claramente que el Tribunal Fiscal sí considera el cumplimiento de dicho requisito en su análisis.

Por ejemplo, en la RTF N° 15702-2-2014, el Tribunal Fiscal señaló que se encontraba acreditado que la recurrente formó parte de un consorcio conformado para la realización de una obra, que este calificaba como contribuyente del IGV al llevar contabilidad independiente y que registraba una deuda tributaria pendiente de pago, por lo que conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, se encuentra ajustado a ley la atribución de responsabilidad solidaria.

De manera similar, en la RTF N° 12279-1-2015 se observa que se le atribuye responsabilidad solidaria a la recurrente (parte integrante de un contrato de consorcio con contabilidad independiente), por deudas referidas al IGV de mayo de 2008 y diciembre de 2009, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2009, febrero y marzo de 2010, y agosto de 2013, e Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría de agosto, octubre de 2009, febrero a abril de 2010 y la infracción por no presentar dentro de los plazos establecidos la declaración del IGV y por dejar de pagar dentro de los plazos establecidos las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría.

Al respecto, el Tribunal Fiscal verificó que las deudas tributarias le corresponden a un consorcio respecto del que el contribuyente era parte integrante,

y siendo que aquel es un ente colectivo sin personalidad jurídica, se observa que la recurrente es responsable solidario con dicho consorcio por las deudas, de conformidad con el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario.

En la RTF N° 11872-4-2015 el Tribunal Fiscal observó que la recurrente al ser miembro de un ente colectivo sin personalidad jurídica resultaba responsable solidario por la deuda tributaria que el consorcio generó. Además, verificó que la deuda tributaria pendiente de cancelación provenía de una resolución de multa, por lo que la responsabilidad solidaria se encontraba arreglada a ley.

En la RTF N° 3961-8-2016 el Tribunal Fiscal verificó que la Administración Tributaria acreditó que la recurrente es parte contratante de un consorcio, el cual fue conformado para la realización de una obra; que dicho consorcio califica como contribuyente del IGV de junio a diciembre de 2012 y el ITAN de los años 2013 y 2014, y es infractor por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributaria; y que la deuda tributaria en mención se encuentra pendiente de pago; por lo que se encuentra arreglada a ley la atribución de responsabilidad solidaria.

Como adelantamos, en la RTF N° 1859-1-2016 se observa que el Tribunal Fiscal señala que *“para imputar responsabilidad solidaria a los sujetos miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen, en aplicación del último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, es necesario verificar: (i) si tenían la calidad de miembros durante los periodos por los que se generaron las deudas por las que se le atribuye responsabilidad solidaria, y (ii) si dichas deudas se encuentran impagas, sin que sea necesario el dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de los consorciados”*.

Es el caso concreto, el Tribunal Fiscal verificó que la recurrente, conjuntamente con otra empresa, constituyeron un consorcio que conforme a lo acordado llevaba contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, lo que se evidencia de su inscripción en el RUC, habiendo la Administración Tributaria, por su parte, verificado la existencia de deudas tributarias impagas a cargo de dicho

consorcio correspondiente a los años 2010 y 2011, mientras la recurrente formaba parte del contrato, lo que no ha sido desvirtuado.

En ese sentido, con relación a las deudas tributarias por concepto de pago a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto de 2010, retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría del mismo mes, la infracción del numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario (vinculada a retenciones del Impuesto a la renta de quinta categoría de agosto de 2010) y por la pérdida de fraccionamiento correspondiente al IGV de agosto y setiembre de 2009 y marzo a junio de 2010, de cargo del ente colectivo sin personalidad jurídica del cual la recurrente formaba parte integrante, el Tribunal Fiscal señaló que se encuentra conforme su cobro a esta última en su calidad de responsable solidario.

Aunque el mismo criterio no es recogido expresamente, en las resoluciones que siguen se observa que el Tribunal Fiscal tiene en cuenta los mencionados requisitos en su análisis.

Así tenemos que en la RTF N° 2999-1-2016 se observa que la Administración Tributaria atribuyó al consorciado, responsabilidad solidaria por la deuda impaga, al ser parte integrante del consorcio y determinarse que dicha deuda se generó durante su participación como parte del referido consorcio. El Tribunal Fiscal concluyó que el contribuyente integraba el consorcio, y que este era contribuyente del IGV al llevar contabilidad independiente, siendo que se registraba deuda tributaria, de modo que era correcta la atribución de responsabilidad solidaria.

Se observa la RTF N° 1523-4-2016 el Tribunal Fiscal analizó si la recurrente (integrante del consorcio) era miembro de un ente colectivo sin personalidad jurídica y si en ese caso se le puede exigir el pago de la deuda tributaria que dicho ente generó. Señaló que la recurrente al ser miembro del consorcio, ente colectivo sin personalidad jurídica, resultaba responsable solidario por la deuda generada por el consorcio, correspondiendo verificar que dicha deuda tributaria no haya sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente. Así, observó que, conforme a la resolución de intendencia se declaró la pérdida de fraccionamiento de la deuda contenida en órdenes de pago y resolución de multa,

por lo que se encontraba pendiente la cancelación de deuda tributaria, encontrándose arreglada a ley la atribución de responsabilidad solidaria.

En la RTF N° 2255-4-2016 el Tribunal Fiscal observó que la recurrente y otra empresa constituyeron un consorcio para ejecutar una obra, fijando como plazo de vigencia del contrato de consorcio, hasta un año posterior a la recepción de la obra y su correspondiente liquidación. En ese sentido, siendo que esto último tuvo lugar el 3 de agosto de 2007, el contrato de consorcio culminó el 3 de agosto de 2008.

Al respecto, el Tribunal Fiscal observó que las deudas tributarias del consorcio respecto de las cuales la Administración Tributaria le atribuyó responsabilidad solidaria a la recurrente, son las correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, la infracción tipificada en el numeral 2007 y una resolución de intendencia que declaró la pérdida de un fraccionamiento (por deudas de pagos a cuenta del IR). En ese sentido, siendo que a la fecha en que se originaron las referidas deudas tributarias, el consorcio del cual formaba parte la recurrente se encontraba vigente, la atribución de responsabilidad solidaria se encuentra arreglada a ley.

De manera similar, en la RTF N° 11972-4-2015 se señala que mediante resolución de determinación de atribución de responsabilidad que indique la causal de atribución de responsabilidad solidaria y el monto de la deuda objeto de la misma, la Administración Tributaria se encuentra facultada para atribuir responsabilidad solidaria de forma directa a miembros o ex miembros de un ente colectivo sin personalidad jurídica, como es el caso de los consorcios, por la deuda que dichos entes hubieran generado, pudiendo exigir la deuda tributaria, total o parcialmente, al contribuyente o al responsable, o a ambos simultáneamente. Además, verificó que los valores emitidos al consorcio del que formó parte la recurrente fueron por deudas generadas de enero a diciembre de 2007, periodo en el cual ella misma había reconocido haber permanecido como parte integrante del consorcio. En tal sentido, el Tribunal Fiscal concluyó que la recurrente se constituye como responsable solidaria del consorcio.

El criterio fue ampliado con lo señalado en la RTF N° 3051-2-2017, en la que el Tribunal Fiscal recoge todos los requisitos antes mencionados, señalando que el

contrato de consorcio es un ente colectivo sin personalidad jurídica independiente, el que en caso no cumpliera con sus obligaciones tributarias respecto de las cuales es contribuyente, dentro del plazo establecido por la norma o estas se encontraran pendientes cuando dicho ente deje de ser tal, los miembros de este ente colectivo o consorcio son responsables solidarios respecto de las deudas tributarias de aquel, en aplicación del último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, correspondiendo solo verificar si la recurrente tenía la calidad de miembro del contrato de consorcio durante los periodos por los que se generaron las deudas por las que se le atribuye responsabilidad solidaria y si dichas deudas se encontraban impagas.

Sobre el caso concreto, el Tribunal Fiscal observa que el contrato de consorcio conformado por un tercero y la recurrente, ente colectivo sin personalidad jurídica, era contribuyente del IGV e Impuesto a la Renta de tercera categoría y se encontraba obligado a efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría. Asimismo, verificó que la recurrente es miembro del consorcio. Además, observó que las deudas contenidas en la resolución de determinación de responsabilidad solidaria son deudas impagas del contrato de consorcio y que la recurrente fue parte integrante durante los periodos en los que se generaron las deudas no canceladas, por lo que concluye que se encuentra arreglada a ley la atribución de responsabilidad solidaria.

Sobre la notificación de los valores que contienen la deuda tributaria del consorcio

En las RTF N° 15702-2-2014 la recurrente señaló que se vulneró el derecho de defensa y al debido proceso al no notificarle la deuda contenida en las resoluciones de determinación. Al respecto, el Tribunal Fiscal precisó que dichas resoluciones fueron giradas al consorcio, quien cuenta con capacidad tributaria conforme al artículo 21° del Código Tributario; en ese sentido, si el referido contribuyente consideraba que se le había vulnerado algún derecho, correspondía a aquel iniciar las acciones correspondientes, por lo que lo señalado no resulta atendible. Agregó que no es obligación de la Administración notificar los actos de determinación de deuda del contribuyente a quienes considera responsables solidarios de aquel.

Sobre la participación en la administración o gestión del consorcio para determinar la responsabilidad solidaria

En la RTF N° 12279-1-2015 la recurrente señaló que para determinar si existe o no responsabilidad solidaria, primero debe determinarse si ha tenido participación efectiva tanto en la administración como en la ejecución del contrato de obra por las que se formó el consorcio, así como la obtención de utilidades u otro beneficio económico y dado que no ha participado en ello, no le corresponde que se le impute responsabilidad solidaria en virtud del último párrafo del artículo 18° del Código Tributario. Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que de acuerdo a la citada norma, son responsables solidarios los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda que dichos entes generen, sin disponer que solamente recaea responsabilidad solidaria en aquellos miembros que hayan participado en la ejecución del objeto del contrato de consorcio, o en su administración, o que hayan obtenido utilidades, por lo que no corresponde amparar este alegato de la recurrente.

Asimismo, en la RTF N° 11972-4-2015, la recurrente había señalado que únicamente participó brindando asesoría, dado que no tenía facultades para efectuar gestiones de índole económico financiero o para tomar decisiones sobre las cuentas y/o finanzas, siendo la otra empresa consorciada quien representaba técnicamente al consorcio al contar con el 75% de participación, asumiendo esta la responsabilidad que implica la participación activa en la ejecución de la obra. Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que conforme al último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, la responsabilidad solidaria se atribuye por el solo hecho de haber sido parte del ente colectivo, sin considerar para ello el rol que desempeñaban en los mismos o su porcentaje de participación, por lo que lo alegado carece de sustento.

En la RTF N° 3961-8-2016 se observa que, entre otros argumentos, la recurrente había señalado que el artículo 16° del Código Tributario regula la responsabilidad solidaria de los representantes legales, precisando que están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o dispongan, los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de

personalidad jurídica (numeral 3), siendo que en este supuesto existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades, se dejen de pagar las deudas tributarias, lo que en su caso no ha ocurrido. Asimismo, señaló que no ha sido partícipe de acciones que establezcan responsabilidad amparada en tales conceptos, al no haber sido operador tributario ni haber tenido responsabilidad en el manejo del mismo y tampoco ha tenido facultades más allá de las indicadas en el contrato de consorcio.

Al respecto, el Tribunal Fiscal indicó que la responsabilidad en el presente caso se ampara en el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, el cual es totalmente distinto a los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales contemplados en el artículo 16° del mencionado código; por lo tanto, no resulta relevante que la Administración determinase si la recurrente no pagó las deudas tributarias por haber actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades o si se desempeñó como operadora tributaria del consorcio o si estuvo encargada de su manejo o si tuvo facultades más allá de las indicadas en el contrato de consorcio, como alega la recurrente.

Sobre la atribución de responsabilidad solidaria en forma proporcional a su participación

En la RTF N° 12279-1-2015 la recurrente señaló que tendría que atribuírsele el cobro de la deuda en forma proporcional a su participación en el consorcio. Sobre este punto, el Tribunal Fiscal indicó que no se ha regulado dicho supuesto en el último párrafo del artículo 18° de Código Tributario.

Como vimos, en la RTF N° 11972-4-2015, el Tribunal Fiscal señaló que conforme al último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, la responsabilidad solidaria se atribuye por el solo hecho de haber sido parte del ente colectivo, sin considerar para ello el rol que desempeñaban en los mismos o su porcentaje de participación, por lo que lo alegado carece de sustento.

También en la RTF N° 2999-1-2016 el Tribunal Fiscal señala que no resultaba atendible el argumento de la recurrente referido a que la apelada vulnera los principios de no confiscatoriedad, razonabilidad y debido proceso, por cuanto solo son partícipes de un 20 por ciento de la utilidad total de la obra, sin embargo se les

pretende atribuir la totalidad de la deuda; toda vez que el artículo 18° del Código Tributario les atribuye responsabilidad solidaria, independientemente del porcentaje de participación que se tenga en dichos entes colectivos.

Llama la atención que en estos casos el Tribunal Fiscal no haya recurrido al numeral 1 del artículo 20°-A del Código Tributario, que ya se encontraba vigente desde abril de 2007, para responder sobre este argumento del contribuyente, como sí lo hizo en otros casos.

Por ejemplo, en la RTF N° 2255-4-2016 la recurrente había señalado que por la naturaleza del contrato de consorcio, la responsabilidad solidaria no puede corresponder a sus miembros por el total de la deuda tributaria impaga, sino solo en proporción a su participación en el consorcio. Al respecto, la recurrente había invocado el Informe N° 339-2003-SUNAT/2B0000, a lo que el Tribunal Fiscal señaló que dicho informe fue emitido antes de la introducción del numeral 1 del artículo 20°-A del Código Tributario, el cual establece que la deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, por lo que lo alegado por la recurrente no resulta atendible.

De manera similar, en la RTF N° 1523-4-2016 se indica que la Administración Tributaria no consideró lo dispuesto en el artículo 447° de la Ley General de Sociedades. Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que no resultaba atendible lo alegado por la recurrente, *“toda vez que al tener la calidad de responsable solidario por la deuda generada por el consorcio en el cual participó, la Administración se encontraba facultada para exigirle el pago de la totalidad de aquella, de conformidad con lo establecido en los artículos 7°, 18° y numeral 1 del artículo 20°-A del Código Tributario, puesto que la responsabilidad solidaria se atribuye de forma directa a los sujetos miembros o ex miembros de entes colectivos sin personería jurídica, por el solo hecho de haber sido parte del referido ente colectivo, como ocurre en el caso de la recurrente, sin considerar para ello el rol que desempeñaban en los mismos o su porcentaje de participación”*.

En la RTF N° 3961-8-2016 el Tribunal Fiscal señaló que, si bien de acuerdo con lo afirmado por la recurrente, conforme con el contrato de consorcio del que es parte contratante, su responsabilidad en relación con dicho negocio sería

proporcional a su participación, la cual en su caso es de 20 por ciento, ello no enerva que la responsabilidad solidaria que se le ha atribuido, respecto de la deuda tributaria, se encuentre arreglada a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 18° y el artículo 20°-A del Código Tributario, siendo que de acuerdo con este último, uno de los efectos de la responsabilidad solidaria es que la deuda tributaria puede ser exigida de forma total a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente.

En la RTF N° 3051-2-2017 se observa que la recurrente había señalado que una interpretación razonable era la denominada “Consortiados y Actuación en Participación”, la cual parte del supuesto que el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario debe ser interpretado de forma conjunta con las normas de la Ley General de Sociedades; que dado que el citado artículo no fija criterios razonables de responsabilidad de los consorciados, en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del mismo código, debe considerarse lo dispuesto en la Ley General de Sociedades. Agregó que de conformidad con esta última ley la responsabilidad de los consorciados es individual, por lo que las deudas tributarias deben ser asumidas de tal manera y que la resolución apelada no contiene referencia alguna a los alcances de la responsabilidad de su empresa según la voluntad societaria de las partes ni ha considerado el porcentaje de participación que mantuvo en el contrato de consorcio, hecho que evidenciaba una infracción al procedimiento legal establecido.

Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que la base legal planteada no resulta aplicable y que lo señalado por la recurrente en el sentido que únicamente es partícipe del 33,4% en el contrato de consorcio del cual es parte integrante y que ello no ha sido considerado por la Administración, no resulta atendible, ya que el artículo 18° del Código Tributario atribuye responsabilidad a los sujetos miembros del contrato de consorcio o lo que lo fueron, independientemente del porcentaje de participación que se tenga en dichos entes colectivos.

Sobre el tratamiento de los consorcios similar a las sociedades por tratarse de personas jurídicas según normas tributarias

En la RTF N° 12279-1-2015, la recurrente indicó que no le corresponde que se le atribuya responsabilidad solidaria en base al último párrafo del artículo 18° del Código Tributario dado que para efectos del Impuesto a la Renta e IGV los consorcios con contabilidad independiente son considerados contribuyentes como personas jurídicas, esto es, que a nivel tributario es una persona jurídica tan igual como cualquier otra sociedad y dado que esta norma regula el supuesto de atribución de responsabilidad solidaria de los integrantes de un consorcio sin contabilidad independiente, lo que no es su caso, no es responsable por las deudas del consorcio en base a este supuesto. Además, al ser una persona jurídica se le debe aplicar el mismo tratamiento tributario para el caso de sociedades, bajo el principio de Igualdad y siendo que para esta última no se ha previsto el supuesto de responsabilidad solidaria para sus accionistas o partícipes, tampoco se le puede aplicar ninguno de los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en los artículos 18° y 19° del Código Tributario, siendo en todo caso los representantes legales inscritos en el RUC del consorcio responsables por las deudas acotadas.

Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que en virtud de la autonomía del Derecho Tributario, se le puede otorgar a los consorcios con contabilidad independiente, en ciertos casos, la calidad de sujeto de derechos y obligaciones tributarias, tal como lo hacen la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del IGV, mas no se puede extender la calidad de tal a todo el ordenamiento tributario de acuerdo al criterio vinculante establecido en la RTF N° 10885-3-2015 y siendo que Código Tributario no establece que a los consorcios con contabilidad independiente se les otorgue el mismo tratamiento tributario que una persona jurídica, como son las sociedades anónimas, entre otras, la atribución de responsabilidad solidaria atribuida en base al último párrafo del artículo 18° del Código Tributario se encuentra arreglada a ley.

De manera similar, en la RTF N° 638-2-2017 la recurrente había señalado que al ser el consorcio una persona jurídica se le debe aplicar el mismo tratamiento tributario que se da a las sociedades, bajo el principio de Igualdad y siendo que para el caso de consorcios no se ha previsto el supuesto de responsabilidad solidaria para sus accionistas o participacionistas, tampoco se le puede aplicar los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en los artículos 18° y 19° del Código Tributario.

Al respecto, el Tribunal Fiscal indicó que *“aun cuando ciertas normas les otorguen la calidad de sujeto de derechos y obligaciones para determinados efectos tributarios, tal como lo hacen la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas, ello no implica que tengan la calidad de personas jurídicas, en consecuencia la atribución de responsabilidad solidaria sobre la base del último párrafo del artículo 18° del Código Tributario se encuentra arreglada a ley, sin perjuicio que también resultase aplicable lo establecido en el numeral 3 del artículo 16° del Código Tributario, cuando se quisiera atribuir responsabilidad solidaria a los administradores de los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a sus partes contratantes”*.

Responsabilidad solidaria también involucra las multas por infracciones

En la RTF N° 11872-4-2015 la recurrente había señalado que no existe norma que establezca la responsabilidad de los miembros de un consorcio respecto a la comisión de infracciones, pues la aplicación de una sanción requiere la existencia de responsabilidad por la infracción cometida y que la posición contraria de la Administración viola los principios de Causalidad, Legalidad y Culpabilidad, al imputársele una infracción que no cometió sin que ello esté previsto en una norma con rango legal, y sin que exista dolo o culpa por su parte. Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses, y que el último párrafo del artículo 18 del Código Tributario atribuye responsabilidad solidaria *“por la deuda tributaria”* que los entes colectivos sin personalidad jurídica generen.

De forma similar, en la RTF N° 638-2-2017 la recurrente señaló que la responsabilidad solidaria no debe hacerse extensiva a las multas e intereses, toda vez que no tuvo intervención en la comisión de las infracciones imputadas por la Administración Tributaria. El Tribunal Fiscal sostuvo que *“el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, atribuye expresamente responsabilidad solidaria a los sujetos miembros de los entes colectivos sin personería jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen, siendo que según lo establecido en el artículo 18° del citado Código Tributario, la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses”*.

Sobre la inaplicación de la responsabilidad solidaria del representante

En la RTF N° 11972-4-2015 la recurrente había señalado que no puede atribuírsele responsabilidad solidaria sin antes habérsela requerido al representante legal del consorcio, quien tiene preferencia de solidaridad toda vez que administró y representó al mismo. Agregó que la atribución de responsabilidad solidaria va en contra de lo estipulado en el contrato de asociación temporal, siendo que la Administración Tributaria no ha tomado en cuenta que para efectos tributarios el consorcio es un contribuyente independiente al llevar su propia contabilidad. Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que conforme al numeral 1 del artículo 20°-A del Código Tributario, uno de los efectos de la responsabilidad solidaria es la exigibilidad del total de la deuda a cualquiera de los deudores, o a todos ellos simultáneamente, sin que alguno de ellos pueda invocar frente a la Administración el beneficio de exclusión.

En la RTF N° 3051-2-2017 se observa que la recurrente sostiene que la responsabilidad tributaria en los contratos de consorcio admite dos interpretaciones razonables. En este punto nos interesa denominada “Conсорciados y Actuación en Representación”, la cual, según la recurrente, parte del supuesto que el último párrafo del artículo 18° y el artículo 16° del Código Tributario deben interpretarse de manera conjunta. La recurrente agrega que de ello resulta que la Administración debió acreditar su representación en el mencionado contrato y que además causó perjuicio al fisco, lo que no hizo, por lo que, al no haber calificado como representante o administradora del consorcio, sino como empresa individual, no resulta razonable que le atribuya responsabilidad solidaria ni que pretenda cobrar el íntegro de la deuda tributaria.

Al respecto el Tribunal Fiscal precisa que el artículo 16° del Código Tributario se encuentra referido a la imputación de responsabilidad solidaria, entre otros, a los representante legales y los designados por personas jurídicas, norma que no resulta aplicable al caso de autos, toda vez que la Administración imputó responsabilidad solidaria a la recurrente bajo el supuesto establecido en el último párrafo del artículo 18° del citado código, es decir, ante la posibilidad de imputar responsabilidad a los representantes del contrato de consorcio, decidió hacerlo a las partes contratantes, encontrándose habilitada legalmente a hacerlo.

Agregó que, en efecto, los artículos 16° y 18° del Código Tributario establecen supuestos distintos por los cuales la Administración puede imputar responsabilidad solidaria a diferentes sujetos a efectos que se realice el pago de las deudas tributarias pendientes de pago, no debiendo aplicarse o interpretarse en forma conjunta, ya que responden a supuestos distintos.

Sobre la responsabilidad solidaria a un tipo de consorcio

En la RTF N° 638-2-2017 se aborda un caso en el que la Administración Tributaria atribuía responsabilidad solidaria al partícipe de un contrato de consorcio, de conformidad con lo previsto en el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario. Como en otros casos resueltos por el Tribunal Fiscal, este organismo concluyó que la atribución de responsabilidad solidaria a uno de los consorciados se encuentra arreglada a ley. No obstante, también resultan interesantes los pronunciamientos sobre los alegatos del contribuyente, los cuales revisamos a continuación.

También señaló que no resultaba amparable el planteamiento alegado en el sentido que solo se ha previsto responsabilidad solidaria de los integrantes de un consorcio sin contabilidad independiente en el último párrafo del artículo 18° del CT, *“pues dicha norma establece que son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personería jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen, siendo que los consorcios sin contabilidad independiente a la de las partes contratantes, no generan deuda tributaria al no ser considerados contribuyentes de tributo alguno, por lo que esa norma resulta aplicable, en el caso de contratos de consorcio, exclusivamente a aquellos que lleven contabilidad independiente a la de sus partes contratantes”* (subrayado agregado). Es decir, el Tribunal Fiscal precisa en dicha resolución que la responsabilidad en referencia se aplica solo en el caso de contratos de consorcio con contabilidad independiente, en razón a la generación de deuda tributaria del consorcio por su calidad de contribuyente.

Sobre las deudas provenientes de la pérdida de fraccionamiento

En la RTF N° 3961-4-2016 se observa que la Administración Tributaria atribuyó responsabilidad solidaria, entre otras, por las deudas contenidas en

resoluciones de intendencia que declararon las pérdidas de fraccionamientos tributarios correspondientes al consorcio. Al respecto, el Tribunal Fiscal precisó que el consorcio había solicitado el acogimiento de la deuda por concepto del IGV de junio y diciembre de 2012, posteriormente solicitó refinanciamiento por la primera deuda, y finalmente, se declaró la pérdida de ambos.

Asimismo, el Tribunal Fiscal mencionó que el fraccionamiento de la deuda tributaria únicamente modifica la forma de pago de esta pero no produce la novación de la deuda tributaria materia de acogimiento, ya que la obligación de pagarla mediante la cancelación de las cuotas de fraccionamiento no la convierte en un tributo distinto; por lo tanto, se considera que la atribución de la responsabilidad solidaria a la recurrente, en el caso de la deuda contenida en los aludidos fraccionamientos, se refiere a la deuda original. En tal sentido, se encuentra acreditada la responsabilidad solidaria de la recurrente respecto de las deudas por IGV de junio y diciembre de 2012 por las que el consorcio califica como contribuyente. Similar criterio se desarrolla en la RTF N° 4992-8-2016.

4.3. Entrevistas a expertos en materia societaria y tributaria

Con la finalidad de contar con más fuentes de información sobre el tema que venimos analizando, entrevistamos a expertos en materia societaria y tributaria, acerca de los aspectos revisados en la presente tesis y estos fueron sus comentarios:

Expertos Societarios

Doctor: Fernando Hurtado de Mendoza

Abogado Asociado Senior del Área Societaria del Estudio Rodrigo Elías y Medrano

1. ¿Usted considera que el consorcio debe mantenerse regulado en la Ley General de Sociedades, en el Código Civil o en una ley especial?

Considero que no debería encontrarse regulado en la Ley General de Sociedades, ni entiendo por qué está ahí, cuando debería tener una ley especial.

Podría estar en el Código Civil, pero creo que el Código de alguna manera está alejado del tema mercantil, por lo que considero que, a falta de un sistema mercantil, debería tener su propia ley, porque genera confusiones.

Tu pensarías que el consorcio tiene cierta personalidad jurídica, si está en la Ley General de Sociedades, pero eso no debería ser así, porque la Ley General de Sociedades habla de las personas jurídicas constituidas así por la libre voluntad de las partes, que es un ente totalmente independiente.

Los criterios y principios que inspiran la Ley General de Sociedades no tienen por qué regular esta figura que es totalmente distinta.

2. ¿Considera usted que el consorcio debería ser una persona jurídica o debería continuar siendo un contrato?

Las personas jurídicas que se crean en virtud de la Ley General de Sociedades (sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad en comandita, etc.) tienen una vocación clara de crear una persona jurídica distinta y están bastante encorsetadas, no tienen mucho margen de acción. El consorcio tiene una vocación distinta, se vinculan dos personas jurídicas distintas, con un fin único y específico y de forma temporal, para sacar adelante el proyecto. Esto no ocurre en una persona jurídica, su duración generalmente es indefinida, hay aportes, hay órganos, poderes y tiene una vocación absolutamente distinta.

El consorcio no debería ser una persona jurídica, ya que se desnaturalizaría el fin para el que se forma, se iría en contra de la realidad mercantil, lo que el hombre de comercio busca.

Yo creo que el contrato de consorcio sí debe regularse, sin asfixiar la figura, en el que las partes libremente deciden cómo regular eso.

3. ¿Con relación a la solidaridad, que pasa si no se pactó en el contrato, ni lo establece la ley, quien responde frente al tercero?

Si no es solidaria, la responsabilidad es mancomunada. Para empezar, es un poco complicado que el consorcio contrate con terceros, una parte sofisticada, podría observar los poderes de sus representantes. Es bien discutible que el consorcio nombre a representantes, ya que el consorcio no es una persona jurídica,

además dichos poderes no están inscritos en ninguna parte. Si es un contrato que no tiene vocación de duración indefinida, si yo estuviera del otro lado, diría ¿qué me confirma que esos poderes no han sido revocados? por ello pediría que en ese contrato sea suscrito por todos los consorciados.

Por ello, creo que sería importante que el consorcio como contrato se pueda inscribir en una sección registral solo para contratos asociativos, para que sea erga omnes. Asimismo, podría incluirse ahí a la representación que entre los consorciados se den en el marco del consorcio, así como el tema de la responsabilidad, es decir, el porcentaje que cada una de las partes asumirá frente a terceros, esto dará mayor seguridad jurídica a quienes celebren contratos con el consorcio. El consorcio no será una persona jurídica, solo se inscribirá el contrato y le das mayor transparencia a sus actos.

4. ¿Si el consorcio no tiene personalidad jurídica y no es propietaria de los bienes que aportan sus consorciados, quién responde? ¿los consorciados responden hasta sus aportes como en el caso de una persona jurídica?

Los bienes no son del consorcio, por tanto, quien responde deben ser los consorciados.

En el caso de una persona jurídica si las partes aportan S/100,000.00 responden frente a terceros, solo hasta el límite de sus aportes, es decir, hasta los S/100,000.00 Esto no pasa en el consorcio, si los aportes de los consorciados son por S/100,000.00 y la responsabilidad frente a terceros es por S/500,000.00 el tercero puede exigirle a cualquiera de los consorciados o a ambos, el pago de los S/500,000.00 por más que exceda el aporte.

5. ¿En su práctica profesional ha visto que se utilice a menudo el consorcio?

No es muy usual. Generalmente se ven en los consorcios de infraestructura, no es una figura muy usada, porque puede que tributariamente pueda traer ciertas complicaciones, las ficciones jurídicas que se dan no son fáciles de manejar. No sé si regularlo más sea la solución, pero si debería existir un mayor entendimiento de la figura. Creo que está mal regulada, porque no debería estar en la Ley General de Sociedades.

Doctor: Guilherme Auler Soto

Socio de Auler & Pinto Abogados y Docente en la Escuela de Postgrado de la PUCP

1. ¿Usted considera que el consorcio debe mantenerse regulado en la Ley General de Sociedades, en el Código Civil o en una ley especial?

En realidad, el consorcio es una figura que no va de la mano con las otras figuras establecidas en la ley de sociedades, primero porque inclusive el consorcio puede darse por personas naturales, sin la participación de sociedades y segundo, finalmente es un contrato.

Habría que revisar los antecedentes de la ley general de sociedades para ver la razón por la que se incluyó allí, pero no vería ningún problema en que esté fuera de la Ley General de Sociedades. Siendo un contrato, quizá lo adecuado sería que se encuentre en el Código Civil para no tener tanta regulación separada, lo veo más como un tema de orden.

2. ¿Considera usted que el consorcio debería pasar a ser una persona jurídica o debería continuar siendo un contrato?

Es un tema de opción, claramente el consorcio o por lo menos su utilización está hecha más para un tema de proyectos o negocios que tienen un fin determinado, mientras que una sociedad, una figura jurídica si bien la ley permite que tenga un plazo limitado, en la práctica cuando uno constituye una sociedad, lo mas frecuente es que no sea para un año, es para constituir negocios de manera ilimitada sin pensar en un plazo.

Desde el punto de vista contractual si alguien quiere hacer un negocio, no para un proyecto o una labor de forma limitada, entonces tiene la figura de la sociedad, lo que hay que preguntarse es teniendo la posibilidad de tener una sociedad y un consorcio y pudiendo porque optar por la sociedad ¿por qué quisiera el consorcio, si igual es una persona jurídica? Habiendo dicho eso, tampoco veo un problema en que se le considere una persona jurídica al consorcio, lo que sucede es que, por su

naturaleza temporal, quizás no tiene mucho sentido considerarlo una persona jurídica.

La ley tributaria lo considera para efectos tributarios como persona jurídica, porque inclusive pueden sacar un ruc, entonces yo entendería que la idea sería conciliar ambas legislaciones. Es decir, tributariamente es persona jurídica y societariamente no lo es.

Si se trata de conciliar le vería un sentido, pero nuevamente esto viene por un tema tributario, no viene por la figura del consorcio en sí.

Si analizamos la figura de un consorcio, los inversionistas optan por el consorcio porque precisamente no quieren una sociedad que los ata a un plazo indeterminado, con obligaciones indeterminadas en cuanto al tiempo.

3. Desde su experiencia, ¿por qué las personas recurren a celebrar un contrato en lugar de constituir una empresa?

En mi experiencia porque se trata de un proyecto puntual, un negocio puntual, tengo un terreno y quiero construir un edificio, por lo que, termino la construcción y se acaba la relación. Quiero participar la venta al Estado, se acaba la venta y se acaba la relación. En cambio, una sociedad está pensada o por lo menos en la práctica se ve más un desarrollo de un negocio que no tiene fin en el tiempo. El consorcio da versatilidad, no quiero casarme contigo de por vida, simplemente quiero ejecutar este proyecto, y la ley me da esa alternativa.

4. Con relación a la solidaridad, que pasa si no se pactó en el contrato, ni lo establece la ley, ¿quién responde frente al tercero?

Responderá quien contrató con el tercero, por ejemplo, si los dos son consorciados y van ambos frente al cliente como consorcio entonces los dos responden, porque ambos se presentaron como consorcio, pero si voy solo, responderé ante el cliente, porque cada uno tiene sus labores, o actividades, por

ejemplo: yo me encargo de la materia prima y tú te encargas de habilitar el terreno, entonces yo tengo la relación con los proveedores de materia prima no el otro consorciado, por lo tanto, el otro integrante del consorcio no será solidariamente responsable de mi actividad.

Pero si el consorcio otorgó poder a uno de los integrantes para representar al consorcio y me presenté como representante del consorcio, allí es distinto.

5. Pero, en base a lo señalado por Ud. nos surge una duda ¿un contrato puede otorgar representación?

Es un contrato, lo que sucede para el manejo del negocio, es más práctico, por lo que, se suele nombrar alguien que represente o administre al consorcio. Sería técnicamente una delegación de poder que dan los consorciados al representante.

6. Frente a terceros ¿cómo podrían tener seguridad jurídica de que esos poderes no han sido revocados?

No se podría inscribir los poderes como del consorcio, pero yo si pudiera inscribir los poderes que yo doy a favor del representante para que me represente ante el consorcio y de esa manera se puede inscribir ese poder como persona jurídica.

7. En virtud de lo señalado, en nuestra tesis se propuso la inscripción este tipo de contratos.

De hecho, lo facilitaría.

8. ¿Si el consorcio no tiene personalidad jurídica y no es propietaria de los bienes que aportan sus consorciados, ¿quién responde? ¿los consorciados responden hasta sus aportes como en el caso de una persona jurídica?

Lo vemos caso por caso, si en el ejemplo yo me encargo de conseguir los bienes, yo voy frente al proveedor y le pido crédito para comprarle el material, yo soy responsable en ese caso no hay solidaridad y no se dará la responsabilidad en base a la contribución, porque mi relación es directa con aquel proveedor.

Si estamos hablando de obligaciones tributarias, sinceramente habrá que ver que dice la norma tributaria, pero me imagino que no será limitada a la contribución simplemente es una obligación.

9. De su respuesta anterior, ¿cómo se da la responsabilidad frente a terceros? Por ejemplo, el consorcio celebra un contrato con el tercero generando daños por encima de su contribución, ¿quién asume la diferencia?

La Ley General de Sociedades dice que cuando el consorcio contrate con terceros, la responsabilidad será solidaria entre los miembros del consorcio, solo si se pacta en el contrato o se establece en la ley.

Pero en este caso, entonces cuando se contrate con terceros, el contrato deberá decir que hay responsabilidad solidaria, y obviamente el proveedor que contrate tendrá que leer el contrato y saber cuáles son.

Ahora lo que yo entiendo es que no habría una limitación en cuanto a las responsabilidades.

Claro, por lo que nos indica, la responsabilidad no se limitaría a la contribución sino sería en general

Si

Si se limitara a la contribución, tendría que estar expreso en la norma, ¿verdad?

Si

10. ¿Habrá tenido la oportunidad de leer el anteproyecto de la LGS?

Revisándola veo que la única diferencia con la norma actual es que reconoce el tema del operador, que es algo que no estaba reconocido en la ley actual y que se venía dando en la práctica.

11. ¿En su práctica profesional ha visto que se utilice a menudo el consorcio?

En licitaciones, también a nivel de construcción en el sector inmobiliario, pero principalmente lo he visto más en licitaciones para poder llegar a la calificación que se requiere para ganar la buena pro.

¿Por tema de experiencia?

Por tema de experiencia y también tener la espalda financiera para poder invertir o aportar el capital que se requiere para determinado proyecto.

En consorcios privados he visto algunos casos, donde se juntan por ser una alternativa más flexible.

12. ¿Qué pasaría si el plazo del consorcio ya concluyó y posterior se evidencia una responsabilidad con terceros incluso con la Administración (SUNAT)?

Imagínate que se forma una sociedad y la persona jurídica contrata, termina el edificio lo entrega y luego liquida y extingue la sociedad, ¿a quién le cobras? A nadie, entonces no habría diferencia con el consorcio.

Hay un tema pues de responsabilidad, yo tengo que saber de ante mano que esa situación puede generarse, entonces no seré tan ligero en contratar sabiendo que se puede deshacer a los meses de haber terminado el objetivo del consorcio, entonces pediré responsabilidad solidaria a los consorciados con lo cual no me interesa si el consorcio desaparece o no, o le pediré garantías.

Yo no creo que sea un tema del consorcio, sino del tema ficticio, por lo tanto, quien contrata con el consorcio debe tomar esa cautela de solicitar responsabilidad solidaria al igual cuando uno contrata con el Estado, por ley lo son, así el consorcio no exista, pueden ir contra los consorciados, y a nivel privado, tendré que cuidarme y repetir lo mismo que hace el Estado.

Para acotar respecto el consorcio

El consorcio tiene sus pros y sus contras, el pro es que al no ser una persona jurídica y ser contractual, es totalmente autonomía de la voluntad y tú puedes modelarlo como quieras, al decir que es una persona jurídica, lo vas a someter a la LGS, al objeto social, que no está mal, pero encorsetamos al consorcio, por eso

justamente el beneficio del tema contractual es que es libre, libertad contractual de las partes.

Mira que, en concursal, a las sucursales se le considera personas jurídicas independientes, en tributario también, las sucursales de empresas extranjeras tributan como persona jurídica independiente a pesar de que no lo son, y para efecto concursal también se le puede liquidar como una persona jurídica independiente, como te dije es un tema de ficciones, y para efectos tributarios es más conveniente porque no vas a estar analizando sus ganancias y pérdidas a nivel mundial solo las peruanas, entonces, lo que hace con el consorcio es un tema operativo, ¿Cómo las gravo?, entonces yo analizaría que trabas me produce y si conviene homologarlo o no.

Tendríamos que analizar que le conviene al empresario, quizá no sea empaquetarlo como persona jurídica e inscribirlo por escritura pública y su elevación a registros, porque darle de baja a una sociedad es complejo, tienes que hacer publicaciones, tienes que tener un balance mientras que un contrato es un acuerdo entre las partes.

Doctor Jorge Luis Conde Granados

Miembro de la comisión de expertos para reformar la Ley de Sociedades a través del Anteproyecto de la Ley General de Sociedades 2018

1. ¿Porque en el anteproyecto de Ley de Sociedades, aún se mantiene al contrato de consorcio?

Cuando discutimos nosotros en la comisión, no solo conversamos si era necesario mantener el consorcio sino también el Joint Venture, fue una discusión buena pero controversial, dado que el tiempo que teníamos máximo un año para emitir un informe.

En el caso de consorcio había una posición que quería regularlo, en mi caso, quería regular una Joint Venture Corporation, por el riesgo compartido.

Si regulamos el joint Venture, como capítulo aparte, traemos todos los contratos asociativos y creamos solo un codex de contratos de ese tipo, no pensamos en civil, solo pensamos en contratos comerciales. Sin embargo, una norma que tendrá 100 artículos ¿Es dable?, una posición decía sí.

Ahora bien, todos los miembros estuvieron de acuerdo en mantener al contrato de consorcio dentro de la Ley de Sociedades, porque era una figura que funcionaba bien, además ya las personas lo conocían y por un tema de tiempo.

2. El consorcio es un contrato y no es una sociedad, entonces ¿Por qué está regulado en la Ley de Sociedades?

lo que discutimos era, queremos retirar otras sociedades, las sociedades civiles, Sunarp nos informó que solo 5 se inscribieron en quince años, ¿sirve o no sirve? Hay que retirarlo, pero hubo una posición muy fuerte que señaló que se opuso con el argumento que dichas sociedades no afectan a otras, entonces ¿Por qué retirarla?

Entonces entendemos que sería por un tema de costumbre

Si, por un tema de costumbre lo mismo se aplicó en el tema del consorcio.

3. ¿A futuro han pensado en retirar el consorcio de la Ley general de Sociedades?

Para el futuro hemos discutido otras figuras, sin embargo, no hemos conversado si lo vamos a retirar o no.

El consorcio tiene naturaleza contractual, pero a nivel tributario por la ficción jurídica tiene capacidad jurídica ¿Lo considera correcto? ¿Podría considerarse convertir al consorcio en una persona jurídica para igualar ambas normativas?

Es mejor incorporarlo como persona jurídica, así como se pensó que el Joint Venture Corporation debería investir personalidad jurídica.

¿Qué beneficios tendría?

Primero, que los consorcios en contrataciones con el estado, a éste último le evitas tener que indagar su naturaleza, ver si tienen dinero, ver si pueden o no contratar con el Estado, pero si ya es un consorcio de años establecido como

persona jurídica, ya viene con experiencia, eso sería desde el punto de vista formal, desde el punto de vista de financiamiento, las entidades financieras ven más atractivo financiar a una persona jurídica porque la responsabilidad es sobre todo el capital que recae en la sociedad, en cambio si cada uno es responsable de sus contribuciones en el consorcio, solo tiene responsabilidad en base a lo que cada uno contribuyó, es decir si uno contribuyó con insumos y el otro con caja, el riesgo mayor dependerá de quien contribuye más, asimismo, la salida en un contrato de consorcio es más fácil y flexible.

¿Eso no va contra la naturaleza temporal del contrato?

Si, pero recordemos que en la sociedad podría ser un plazo fijo o indeterminado, entonces si la naturaleza del consorcio es por 1 o 2 años, podría migrar en adelante a constituirse como persona jurídica,

4. Si el consorcio tiene personalidad jurídica ¿Cuál sería la diferencia con una sociedad?

Los obligas de alguna manera a que se constituya en sociedad. Lo que busca la ley General de Sociedades es reducir los contratos y se conforme la sociedad, tanto es así que nosotros pensamos en sociedades unipersonales, además se ha creado una sociedad anónima cerrada simplificada, por lo tanto, nosotros buscamos más que se creen sociedades, formalizarnos

Pero estaríamos desvirtuando la flexibilidad que brinda un contrato de consorcio, sería rígido, por ejemplo: yo soy una persona jurídica, invierto en un negocio si me va mal, podría perder hasta mi aporte, pero, si soy una persona jurídica puedo tener varios consorcios, es decir, invertir en varios proyectos, en un proyecto me puede ir bien, en otro mal, y en los demás bien, al final yo tributaré en base a mi renta neta, entonces, yo empresario puedo discriminar mi riesgo y mis inversiones. Bajo ese contexto, como empresario yo puedo invertir libremente, si me encajonan como persona jurídica mi riesgo es uno.

Totalmente, de acuerdo con eso

El otro tema es la responsabilidad del aporte, es un punto a favor constituirlo como persona jurídica porque en caso de responsabilidad, la sociedad solo responderá hasta el límite de sus aportes, sin embargo, en el contrato de consorcio yo no respondo hasta mi contribución, sino por el monto total de la responsabilidad.

Yo soy pro formalizar, pero hay posiciones. Me gustaría que después de una etapa X, pueda transformarse en sociedad. ¿Cómo transformarlo? Eso no lo hemos previsto en el proyecto de reforma.

5. ¿Por qué me voy a vincular a persona jurídica si mi fin en un consorcio es determinado? Ejemplo hacemos un edificio, se termina el edificio debería concluir el fin para el cual se creó. Si me vinculan a otro empresario a través de una persona jurídica dejaría de ser atractivo para la inversión, inclusive la liquidación es mucho más trabajoso que la extinción de un contrato.

Si, de acuerdo con ello, pero las partes decidirán qué modelo se les ajusta mejor. Recuerden que en el consorcio es un problema con el tema de los poderes, incluso algunas sociedades inscriben particularmente sus facultades que tiene en el consorcio. Los bancos exigen que tales facultades estén inscritas en un asiento registral, entonces eso no pasará si transformas el consorcio en una sociedad.

Por ello nuestra línea, como consorcio podría tener inclusive 10, 20 consorcios, pero si me obligan a ser una persona jurídica me obligarán en construirme en 10 o 20 personas jurídicas.

Allí tienes un problema.

No vemos lo práctico, ni el dinamismo. Ahora bien, tocando el tema de los poderes.

El tema de los poderes es complicado.

Nosotras, estamos proponiendo un registro de contrato de consorcio, a efectos de brindar seguridad jurídica en la contratación con terceros dado que no es una persona jurídica, pero si tiene ciertas reglas como la representación de sus apoderados o el tema de contribuciones de los partícipes.

Algo de eso está en el registro de propiedad minera, es interesante, tú tienes un registro de derechos mineros y un registro de contratos mineros.

Inclusive, cuando tu inscribes poderes de afuera hay un registro especial de otorgante para no domiciliados.

Es interesante lo que proponen porque se podrá evidenciar como han venido trabajando, ejemplo: otorgamiento y revocamiento de facultades, duración.

Son requisitos mínimos que si o si tendrían que estar inscritos.

Totalmente de acuerdo. De hecho, nosotros en la comisión no llegamos a esa clase de razonamiento por el tiempo que teníamos, pero ahora que lo estamos discutiendo, me suena muy interesante.

De esa manera el empresario sigue siendo flexible, sigo invirtiendo en N consorcios, y soy transparente frente a terceros, voy a tener una formalidad a través de la inscripción.

E incluso terminas con el problema de los bancos, por el tema que les comentaba de los poderes. Funcionaria.

6. Reiterando, nosotras no queremos constituir el consorcio en persona jurídica, solo inscribirlo para las contrataciones frente a terceros, dado que el artículo de la Ley General no es claro en su Artículo 447°, es decir queremos que quede claro como nos vinculamos y hasta qué punto nos obligamos frente a terceros. Si no tenemos un poder inscrito, ¿Cómo generamos la certeza con aquel que contratará con nosotros?

Es un contrato moderno, y es posible que otros civilistas digan, ¿Por qué no inscribes usufructo, prenda?

Pero el usufructo se inscribe en la partida del inmueble

Considero, que operativamente funciona, de hecho, es transparente.

No me obligan a constituirme como persona jurídica, establezco mi contenido mínimo, a que me voy a dedicar, cuanto tiempo, quienes son los consorciados, los apoderados.

Me parece que funcionaria bien, inclusive para transformarlo a futuro en sociedad. Pero, hasta el momento en la Ley General de Sociedades, no hay una ley que permita a los contratos asociativos constituirse en sociedades.

Pero en la legislación comparada, sí.

Entonces, lo primero sería que exista este registro, luego, si las partes lo desearan, podría haber la transformación a sociedad, previo registro del contrato de consorcio.

Es un buen momento para que se cree ese registro, para que potencialmente a futuro, tengan la opción de transformarse en sociedad.

7. Otro tema que no queda claro en el artículo 447° de la Ley General de Sociedades es: (i) Cada miembro del consorcio se vincula individualmente con terceros asumiendo obligaciones y responsabilidades a título particular, (ii) Cuando el consorcio contrate con terceros, la responsabilidad será solidaria entre los miembros del consorcio sólo si así se pacta en el contrato o lo dispone la ley. En la parte de contrato, no entendemos si se refiere al contrato del consorcio en si o el contrato del consorcio con terceros.

Es con terceros.

Nosotros estamos observando ello, y estamos proponiendo como mejora la claridad del segundo párrafo.

Ustedes están proponiendo mejorar la redacción. Si desean perfeccionar, es válido.

Actualmente, a nivel tributario la SUNAT, por la solidaridad puede accionar contra cualquiera de las partes, eso se contradice con lo que establece el código civil y solo será válido si se pactase en el contrato. Entonces evidenciamos una desigualdad entre persona jurídica y consorcio, dado que en el primer escenario solo responderé hasta por mi aporte, sin embargo, en el consorcio mi responsabilidad es mayor que mi contribución, inclusive a la persona que tiene menor grado de participación, pueden atribuirle el integro de la deuda.

Entonces ¿Por qué no le dan la oportunidad que se constituya como persona jurídica?

Por la rigidez, por los costos, por la constitución y liquidación. Pero, nuestro tema va porque me das un tratamiento diferenciado. Por lo tanto, si en esta partida ponemos nuestra contribución y nuestros grados de responsabilidad, los terceros saben las reglas del juego de antemano, tal como sucede en una sociedad.

Por el tema de la solidaridad, está bien.

Es un tema contractual, nosotros vamos a definir las reglas del juego, asimismo, vamos a decidir como compartir nuestro riesgo, en todo caso, sería un riesgo mancomunado en la proporción que las partes acuerden, pero no solidario.

Si tu eso lo inscribes, los terceros tendrían que hacer un esfuerzo adicional para saber con quién contratan. Y si es solo por el porcentaje, y uno de los partícipes no cumple con el tercero, este último se vería desprotegido.

Es lo mismo que sucede en una sociedad. En primer lugar, por diligencia siempre debo averiguar con quien contrato y en la actualidad, no existe mayor seguridad jurídica que la publicidad registral, y, en segundo lugar, respecto el límite, es tal cual una sociedad, dado que solo responderá hasta su aporte. Por último, si quieres mayor seguridad el tercero solicitara una carta fianza.

Todo estará en registros, pero, es arriesgado ¿no?, publicitar todo lo que dice tu contrato privado.

Precisamente, porque es un contrato que no tiene simetría, que resulta arbitrario en cuanto a la responsabilidad por el artículo 18 del código tributario, hemos previsto proponer la publicidad, para que a futuro no salgan argumentos que los terceros no tienen información idónea y accesible. Nosotras proponemos un contenido mínimo.

Correcto, es lo mismo que hicimos en la reorganización societaria simple, establecimos que será lo mínimo que deberá contener.

Entonces, ustedes proponen un registro el cual tendrá un registro mínimo y dentro de ese un contenido mínimo, estableciendo las responsabilidades. Estoy de acuerdo, me parece que la naturaleza jurídica se respeta y si funcionaria.

Para concluir, respecto si toda esta regulación debería estar o no en un código que incluya lo societario con lo tributario, consideramos que no, las leyes tributarias deben seguir regulando, sin embargo, considero que debería ser más específico a favor de los contribuyentes.

Coincidimos con usted, nosotras también hemos señalado en nuestra tesis que esta ley especial debería contener los aspectos formales del consorcio, sin unificar los temas tributarios, sin embargo, lo que hemos discutido en esta tesis es el tratamiento tributario respecto la responsabilidad de sus integrantes.

Yo lo propondría como sugerencia.

Otra de las cosas que hemos señalado en la tesis es que se iguale el tema de responsabilidad tanto en el tema societario como en el tributario, es decir que el tributario haga suyo lo señalado por la Ley societaria.

Totalmente de acuerdo.

Es más me parece interesante la tesis, en el sentido de la inscripción, las condiciones mínimas y la responsabilidad de sus integrantes.

Expertos Tributarios

Doctor: Adolfo Martín Jiménez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario / Derecho Público en la Facultad de Derecho de la Universidad de Cádiz

1. En España, ¿cómo opera o está regulada la responsabilidad solidaria para los integrantes de figuras asociativas sin personalidad jurídica societaria (colaboración empresarial de tipo temporal) como las UTEs?

En realidad, las UTEs son sujetos pasivos del IS, aunque sometidas a un régimen de transparencia, y son sujetos pasivos sin ninguna particularidad en el IVA.

En el caso de entes sin personalidad tributaria (no tiene ninguna relación directa con la existencia o no de personalidad jurídica), se aplica el art. 35.7 LGT: "7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior. Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido."

La normatividad ha generado algunas dificultades.

En cuanto a los entes sin personalidad jurídica, pero con personalidad tributaria (UTEs, sociedades civiles) se le aplica el régimen de responsabilidad de los art. 40 a 43 LGT, como a cualquier otro contribuyente.

2. ¿Existen algunos límites (cuantitativos o de otro tipo) a esta responsabilidad tributaria, que podría atribuirse a sus integrantes por la deuda tributaria que genere la figura asociativa? Ejemplo: ¿en función o proporción a la participación de cada integrante?, ¿solo por deudas tributarias materiales y no formales o sancionatorias?, ¿solo hay responsabilidad si existe dolo o mala fe?

El límite aparece en el propio art. 35.7: responsabilidad solidaria salvo que se identifique al resto de los titulares y su participación. En cuanto a las sanciones, la responsabilidad está vinculada a la conducta del infractor y es personal, por lo que sólo se exigiría a quien pueda vincularse a la conducta constitutiva de la infracción. Las cuestiones relativas a la responsabilidad por infracciones se pueden encontrar

algunas reflexiones desarrolladas en mi libro (“Los supuestos de responsabilidad en la LGT/Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria, Thomson Aranzadi, 2007).

Doctor: Félix Alberto Vega Borrego

Coordinador del Área de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Derecho / Universidad Autónoma de Madrid

¿Qué aspectos de fiscalidad internacional podría destacar de la figura de las uniones temporales?

Aunque la UTE se configura en el Impuesto sobre Sociedades (Impuesto a la renta español sobre personas jurídicas) como sujeto pasivo, realmente no tributa la UTE en el impuesto, sino que la base imponible obtenida se integra en el IS (Impuesto sobre Sociedades) de cada uno de sus miembros, siguiendo un sistema de transparencia o atribución de rentas. Lo dispone así el art. 45 por remisión al art. 43 la Ley vigente del impuesto sobre sociedades.

La UTE solo tributa por una cuota propia en el IS español por la base imponible imputable a los miembros de la UTE que no residan en España. Pongo un ejemplo. UTE española que pertenece al 50% a empresa española y a empresa peruana. Pensemos que obtiene un beneficio (base imponible) de 6 millones de euros. 3 millones se imputan a la base imponible de la empresa española. La UTE tributa en el IS por los otros tres millones, que es la parte de su beneficio imputable a la empresa no residente, esto es, la peruana.

La UTE tiene obligaciones formales, las mismas que cualquier otro sujeto pasivo del IS.

Doctora: Lourdes Rocío Chau Quispe

Profesora de ESAN y de la PUCP

1. ¿La responsabilidad tributaria de cada consorciado debería ser limitada o ilimitada sobre la deuda tributaria del consorcio?

Considero que debe ser una responsabilidad limitada.

2. ¿Qué legislación debería definir la responsabilidad de los consorcios y de los consorciados?: (i) el Código Tributario; (ii) una Ley especial: la legislación de cada impuesto (y otras como incurrir en infracciones) debería tener una definición propia; o, (iii) de acuerdo con la legislación societaria (Ley General de Sociedades). ¿Qué razones sostendrían esa postura?

Pienso que el Código Tributario porque contiene las reglas generales de naturaleza tributaria, pero deberían estar concordadas con la LGS

3. ¿La problemática actual se soluciona con la modificación de la normatividad tributaria, o depende de la normatividad societaria?

Sería recomendable la modificación tributaria.

Si sólo se hace la modificación societaria podría interpretarse que la ley especial (tributaria) prima sobre la general (societaria). Bajo esa interpretación podría decirse que, si el Código Tributario cuando regula la responsabilidad tributaria de los consorcios no establece límite, entonces la responsabilidad sería ilimitada. Si bien no comparto esta interpretación, quedaría la duda sobre la interpretación correcta.

4. ¿La referencia a los “entes sin personalidad jurídica” a que hace mención el Código Tributario (en el último párrafo del artículo 18°) debería ser entendido conforme a la legislación societaria o la legislación tributaria específica, por ejemplo, la Ley del Impuesto a la Renta?

A partir del texto normativo, considero que debe ser entendido por la legislación societaria.

5. ¿Qué aspectos positivos y/o negativos encuentra en las posiciones de la SUNAT y el Tribunal Fiscal sobre la atribución de la responsabilidad solidaria de los consorciados?

En cuanto a límites de la responsabilidad solidaria considero que no hacen una interpretación acorde con la naturaleza de la responsabilidad solidaria.

6. ¿Qué cambio o propuesta tributaria podría sugerir frente a algún problema operativo o de gestión de los consorcios (con o sin contabilidad independiente)?

En el caso de los consorcios sin contabilidad independiente tener un mayor desarrollo de cómo se hará la atribución de ingresos y gastos.

Doctora: Indira Navarro Palacios

**Jefe del Área Tributaria del Estudio Torres y Torres Lara y & Asociados-
Abogados**

1. ¿La responsabilidad tributaria de cada consorciado debería ser limitada o ilimitada sobre la deuda tributaria del consorcio?

En el caso de los contratos de consorcio con contabilidad independiente, al encontrarse en una situación idéntica a la de los accionistas de sociedades, estimamos que correspondería que, en este supuesto, la responsabilidad se encuentre limitada al valor de los bienes que los socios reciben con ocasión de la conclusión del contrato.

Lo expuesto se concluye siguiendo el tratamiento de "persona jurídica para efectos tributarios" (Impuesto a la Renta e IGV) que la propia normatividad tributaria le otorga a esta modalidad de consorcio.

Debería considerarse un tratamiento tributario coherente en todos los aspectos, si es que se le ha querido brindar una regulación especial como aparentemente lo ha pretendido hacer el legislador a los contratos de consorcio con contabilidad independiente.

En los contratos de consorcio sin contabilidad independiente, al ser prácticamente transparentes, tiene más sustento el traslado de responsabilidad solidaria en materia tributaria.

2. ¿Qué legislación debería definir la responsabilidad de los consorcios y de los consorciados?: (i) el Código Tributario; (ii) una Ley especial: la legislación de cada impuesto (y otras como incurrir en infracciones) debería tener una definición propia; o, (iii) de acuerdo a la legislación societaria (Ley General de Sociedades). ¿Qué razones sostendrían esa postura?

Creemos que lo más recomendable es que esta regulación se encuentre en el Capítulo II del Título II del Libro Primero del Código Tributario, al igual que la demás regulación relativa a responsabilidad y responsabilidad solidaria en materia tributaria.

Estimamos que sería lo más conveniente a fin de evitar que se genere una nueva discusión, esta vez, por el rango de la norma que la regula.

3. ¿La referencia a los “entes sin personalidad jurídica” a que hace mención el Código Tributario (en el último párrafo del artículo 18°) debería ser entendido conforme a la legislación societaria o la legislación tributaria específica, por ejemplo, la Ley del Impuesto a la Renta?

Conforme a los alcances de la Norma IX del Código Tributario, creemos que por un tema de especialidad, debería entenderse en base a los conceptos regulados en la legislación tributaria y ante la ausencia de regulación específica, entenderse según los alcances de la legislación societaria.

4. ¿Qué aspectos positivos y/o negativos encuentra en las posiciones de la SUNAT y el Tribunal Fiscal sobre la atribución de la responsabilidad solidaria de los consorciados?

Aparentemente tanto SUNAT como Tribunal están alineados y consideran que a todos los consorcios se les aplica para efectos de la imputación de responsabilidad solidaria el artículo 18 del Código Tributario.

No nos parece una postura coherente pues, ha sido el propio legislador quien ha preferido brindar tratamiento diferenciado a las dos modalidades de contrato de consorcio creadas por la propia norma tributaria (en la legislación comercial no existe tal distinción).

Efectivamente, si el legislador optó por tratar de los contratos de consorcio con contabilidad independiente, de una forma especial, como una persona jurídica, debe seguir esa misma línea en absolutamente todos los ámbitos del mismo derecho tributario.

5. ¿Qué cambio o propuesta tributaria podría sugerir frente a algún problema operativo o de gestión de los consorcios (con o sin contabilidad independiente)?

Recomendaría que se regule la situación de los contratos de consorcio con contabilidad independiente cuando concluyen, por ejemplo.

Toda vez que la modalidad de contratos mencionada tiene el mismo tratamiento de una persona jurídica, cuando estos concluyen, las partes no pueden recuperar ni créditos, saldos, etc. Sería interesante eventualmente explorar alguna fórmula de fomento para estos contratos.

Los contratos de consorcio tienen gran utilidad operativa en el mundo de los negocios, pero precisamente regulaciones incompletas son las que generan que los contribuyentes limiten su actividad, mediante una figura tan dinámica como es un contrato de consorcio.

Doctor: Jorge Dávila Carbajal

Socio del Estudio Olaechea

1. ¿La responsabilidad tributaria de cada consorciado debería ser limitada o ilimitada sobre la deuda tributaria del consorcio?

Deberían existir límites objetivos de tipo cuantitativo y temporal en la imputación de responsabilidad solidaria de los consorciados respecto a las deudas del consorcio.

2. ¿Qué legislación debería definir la responsabilidad de los consorcios y de los consorciados?: (i) el Código Tributario; (ii) una Ley especial: la legislación de cada impuesto (y otras como incurrir en infracciones) debería tener una definición propia; o, (iii) de acuerdo con la legislación societaria (Ley General de Sociedades). ¿Qué razones sostendrían esa postura?

La definición de responsabilidad solidaria en materia tributaria, por especialidad, debiera estar contenida en el Código Tributario. Lo anterior, alcanza al tratamiento particular de los consorcios. Al requerirse de una regla clara, de tipo general, aplicable a la responsabilidad solidaria de los consorciados, no se justificaría en mi opinión una definición en la legislación de cada impuesto. Por último, el tratamiento particular aplicado a los contratos de consorcio responde a una manifestación de la autonomía del derecho tributario frente al derecho societario; siendo esto así, resultaría inconsistente la regulación de este aspecto por la Ley General de Sociedades.

3. ¿La referencia a los “entes sin personalidad jurídica” a que hace mención el Código Tributario (en el último párrafo del artículo 18°) debería ser entendido conforme a la legislación societaria o la legislación tributaria específica, por ejemplo, la Ley del Impuesto a la Renta?

En mi opinión, tal referencia adquiere sentido bajo los alcances de la legislación societaria, precisamente para alcanzar a los consorcios con contabilidad independiente, contratos que carecen de personalidad jurídica para efectos de la legislación societaria pero considerados sujetos de derechos y obligaciones por ejemplo para efecto del Impuesto a la Renta.

4. ¿Qué aspectos positivos y/o negativos encuentra en las posiciones de la SUNAT y el Tribunal Fiscal sobre la atribución de la responsabilidad solidaria de los consorciados.

La atribución de responsabilidad solidaria sin contemplar ciertos parámetros mínimos resulta cuestionable y podría incluso vulnerar derechos constitucionales. Lo cierto es que la norma resulta insuficiente y permite interpretación en el sentido que los consorciados responden solidaria e ilimitadamente sobre las deudas del consorcio. Siendo esto así, en mi opinión, resulta necesario un cambio normativo sobre este tema de manera que no se afecte la recaudación de la deuda tributaria (más aún en el caso del consorcio que, como contrato que es, no cuenta con un patrimonio propiamente dicho), ni los derechos de los consorciados.

5. ¿Qué cambio o propuesta tributaria podría sugerir frente a algún problema operativo o de gestión de los consorcios (con o sin contabilidad independiente)?

(1) Se requiere establecer límites objetivos de tipo cuantitativo y temporal en cuanto al alcance de la responsabilidad solidaria, (2) frente a la ambigüedad o falta de precisión de las normas tributarias, así como la abundancia de criterios jurisprudenciales y opiniones de la administración tributaria en referencia a los contratos asociativos (incluyendo consorcios y asociaciones en participación) se requiere de capítulos especiales dentro de las normas que regulan cada impuesto (ej. Impuesto a la Renta, IGV) que clarifiquen o precisen el régimen tributario de estos contratos, (3) consolidaría en un cuerpo legal especial normas (claras) de carácter operativo aplicables a los contratos asociativos (ej. emisión de documento de atribución para créditos, gastos e ingresos).

4.4 Análisis y aportes a partir de la legislación societaria en el Perú

- A lo largo de la presente tesis hemos visto como algunas legislaciones como la Argentina, consideran al consorcio como un contrato celebrado por dos o más personas, el mismo que no tiene personalidad jurídica, ni es sujeto de derechos; en contraposición, otras legislaciones como la española, consideran que la agrupación de interés económico (figura similar al consorcio), sí tiene personalidad jurídica. Ante ello, nos preguntamos si resultaba necesario que el consorcio regulado por nuestra legislación, debía cambiar su naturaleza, es decir, dejar de ser un contrato, para tener personalidad jurídica.

Al respecto, luego de todo lo revisado, consideramos que su naturaleza debe continuar siendo la de un contrato y no una persona jurídica, ya que entendemos que la finalidad del consorcio es la unión temporal de dos o más personas naturales o jurídicas, a fin de desarrollar un negocio en común, con beneficio económico en conjunto.

Así, siguiendo esta línea, en la doctrina, coincidimos con lo indicado por Benites (2003:1362) que señala lo siguiente: *“Los contratos asociativos suponen un interés de las partes en conseguir una finalidad común, y esto los lleva a vincularse económicamente a fin de satisfacer sus intereses particulares”*.

Como se ha mencionado, la unión de las partes que buscan una finalidad común, consideramos que en la mayor parte de los casos es temporal, para un tema puntual y no tiene vocación de duración indefinida. Mientras que, en el caso de la persona jurídica, tal como lo comentó el Doctor Hurtado de Mendoza en la entrevista que tuvimos, esta tiene un fin distinto, que es la creación de una persona distinta de sus integrantes, con una vocación de duración indefinida en el tiempo, lo cual no se presenta en el consorcio.

Por lo expuesto, el consorcio consideramos que el consorcio debe continuar siendo tratado en nuestra legislación como un contrato.

- Asimismo, otro de los aspectos que nos cuestionamos a lo largo de la tesis, fue si era necesario que el consorcio se siga regulando en la LGS, o resultaba

conveniente que sea regulado en el Código Civil o si era necesario que se regulado en una ley especial que únicamente trate al consorcio.

En relación a la actual regulación del consorcio en la LGS consideramos que esto no es correcto, ya que en dicha norma se regulan los diferentes tipos de personas jurídicas que existen en el ordenamiento jurídico peruano (entre estas, la sociedad anónima, sociedad anónima cerrada, etc.) Así, en su artículo 2° que establece el ámbito de aplicación de la referida norma, se señala lo siguiente:

“Toda sociedad debe adoptar alguna de las formas previstas en esta ley. Las sociedades sujetas a un régimen legal especial son reguladas supletoriamente por las disposiciones de la presente ley.”

Por lo señalado, el ámbito de aplicación de la LGS está delimitado solo para las sociedades reconocidas en dicha ley y las sociedades sujetas a un régimen legal especial. Sin embargo, como lo hemos señalado a lo largo de la presente tesis, el consorcio no es una persona jurídica; en consecuencia, carece de sustento legal, que el mismo se encuentre regulado en la LGS. Aunado a ello, se debe tomar en cuenta que el consorcio, podría estar formado incluso solo por personas naturales, lo cual, además, ratifica el hecho que no esté regulado en la LGS.

Ahora bien, la segunda opción que nos surgió es que, al ser un contrato, el consorcio podría estar regulado por el Código Civil, como fue planteado por el doctor Auler en la entrevista que le hicimos. Al respecto, consideramos que, si bien el Código Civil establece el marco general para los contratos, también debemos entender que dada la naturaleza mercantil del consorcio y las peculiaridades que este ostenta, debe establecerse un cuerpo normativo especial que regule el mismo y sus particularidades.

En dicho sentido, proponemos que el consorcio se regule en una ley especial, al igual que el caso de la legislación argentina, que permita establecer las reglas mínimas con las que debe contar el contrato. Al respecto, si bien se trata de un contrato y las partes pueden pactar su contenido, la norma sí debe establecer el contenido mínimo que las partes deben observar al celebrar este contrato, considerando entre otros puntos, por ejemplo, en qué proporción cada consorciado responderá ante terceros por las obligaciones que asume el consorcio.

- Ahora bien, hemos visto que, en la legislación argentina y española, se exige contar con la inscripción ante el Registro correspondiente. En ese mismo sentido, a fin de dar seguridad jurídica a los terceros que contraten con el consorcio, consideramos que sí debe ser exigible en esta ley especial, la inscripción del contrato de consorcio en los Registros Públicos de la Oficina Registral en la que se forme el consorcio.

Asimismo, sugerimos que se cree en Registros Públicos una sección de contratos asociativos, en la cual se pueda inscribir el contrato de consorcio, los poderes que se den los consorciados entre sí en el contrato, así como la proporción que determinen los consorciados de cómo asumirán la responsabilidad frente a terceros. Dicho porcentaje por ejemplo podrá determinarse (i) en función de la proporción de bienes cedidos al consorcio o (ii) en función del porcentaje de participación en los resultados que genere el consorcio. Esta exigencia de la inscripción del contrato en los Registros Públicos otorgará mayor transparencia al consorcio y a los actos que celebren los consorciados para el desarrollo de las actividades del consorcio, así como seguridad jurídica a los terceros que contraten con el consorcio.

- Finalmente, con relación a si los consorciados deben responder de forma ilimitada por la deuda tributaria, luego del análisis realizado a lo largo de la tesis, coincidimos con lo indicado por la Doctora Chau en la entrevista que nos dio, en la que nos indicaba que la responsabilidad por la deuda tributaria debería ser limitada, ya que los consorciados deben responder ante SUNAT solo hasta el monto de su contribución y no como actualmente se encuentra regulado, en el cual su responsabilidad es de forma ilimitada y no circunscrita a la contribución que ha hecho cada consorciado al consorcio. Asimismo, dicha responsabilidad no debería ser solidaria, en la medida que las partes hayan determinado en el contrato, e inscrito en el registro respectivo, la proporción en la que cada una responderá.

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES

5.1. Nuestra posición

Como lo hemos señalado, en el punto 4.4. precedente, consideramos que el consorcio debe continuar manteniendo su naturaleza jurídica contractual, no constituyendo una persona jurídica, ni sujeto de derechos y obligaciones, sino que deberá seguir siendo considerado un contrato. Por su carácter temporal y específico, la figura del consorcio como contrato facilitará el desarrollo de los negocios y las actividades empresariales.

Asimismo, con relación a su regulación, consideramos que debe establecerse una ley especial que regule el contenido mínimo de un contrato del consorcio como la identificación de los consorciados, el plazo, el objeto, las contribuciones, los representantes, así como la proporción de la responsabilidad que asuman frente a terceros, de ser el caso. Dicho instrumento de formalización debería inscribirse en los Registros Públicos.

Con relación a la responsabilidad tributaria en un contrato de consorcio con contabilidad independiente, consideramos que los consorciados deben responder por la deuda tributaria del consorcio ante SUNAT solo hasta el monto de su contribución y no como actualmente se viene interpretando en diversas resoluciones de SUNAT y el Tribunal Fiscal, en el entendido que su responsabilidad es de forma ilimitada y no circunscrita a la contribución que ha hecho cada consorciado al consorcio. Igualmente sería importante definir la actuación de la Administración Tributaria hacia el cobro de la deuda tributaria en función a la inversión de cada consorciado.

Si bien, cuando iniciamos este trabajo de investigación partimos del planteamiento de que debía existir un solo cuerpo normativo que regulara el consorcio, a fin de establecer las reglas de juego claras y evitar las divergencias que encontramos a nivel societario y tributario, hemos llegado a la conclusión que, si bien debe existir una ley que regule el consorcio, los aspectos tributarios como el pago del IGV, el Impuesto a la Renta, entre otros, deben mantenerse regulados en sus normas particulares.

Atendiendo al principio de Reserva de Ley en materia tributaria, es necesario que los aspectos esenciales sobre las obligaciones tributarias que recaen al celebrarse un contrato de consorcio sean establecidos en el ordenamiento positivo y con la claridad que evite nuevas controversias sobre el sentido y alcance de su regulación.

5.2. Conclusiones

- La legislación comparada, entre estas, la Argentina, tiene una norma especial para el consorcio, lo cual permite que, de forma especializada, se establezcan las reglas claras que lo rigen a este y a sus consorciados.
- El consorcio no debería ser considerado una persona jurídica, ya que su naturaleza es la de ser un contrato que vincula temporalmente a las partes que lo conforman, para el desarrollo de un negocio en común.
- La normativa peruana regula actualmente al consorcio en la LGS, sin embargo, como lo hemos mencionado líneas arriba, no encontramos sustento legal en que el mismo esté regulado en dicho cuerpo normativo, toda vez que no se trata de una persona jurídica, sino de un contrato.
- Debe establecerse una normativa especial que regule de forma específica al consorcio, estableciendo los requisitos mínimos que dicho contrato debe tener, entre estos, consideramos que es de suma importancia que las partes determinen la proporción de su responsabilidad frente a terceros. Asimismo, se debe exigir que este contrato sea inscrito en Registros Públicos, ya que esto permitirá generar seguridad jurídica a los terceros que contraten con el consorcio, los cuales conocerán hasta qué porcentaje responderán cada uno de los consorciados frente a ellos y si quienes contraten con ellos cuentan con facultades suficientes para representar a los consorciados.

- En el plano de la interpretación legal (como se desprende de las entrevistas realizadas a los profesores especialistas y de la jurisprudencia analizada), se ha verificado un déficit de concordancia sobre la aplicación correspondiente de las normas societarias y/o tributarias relativas al consorcio en cuanto a los alcances de su naturaleza y responsabilidad solidaria, siendo necesario que se aclare el carácter complementario, supletorio o especial entre dichas disposiciones normativas.

- Las autoridades tributarias (SUNAT y el Tribunal Fiscal) han definido por la vía de la interpretación que la responsabilidad solidaria de los consorciados en un contrato de consorcio con contabilidad independiente no está limitada a sus contribuciones en el contrato, de forma que puede exigirse la totalidad de la deuda tributaria a cualquier consorciado por más diminuta que haya sido su participación económica o de representación en el contrato. Esta perspectiva ha sido ratificada en numerosas resoluciones del Tribunal Fiscal que se han analizado en la presente investigación -las mismas que no son de observancia obligatoria o vinculantes para los contribuyentes, de acuerdo a lo señalado por el Código Tributario- que estarían desincentivado la celebración de contratos de consorcio por el riesgo tributario al que se exponen, especialmente los consorciados de menor tamaño, frente al accionar de la Administración Tributaria para el cobro de la deuda tributaria.

- La responsabilidad solidaria de los consorciados en un contrato de consorcio con contabilidad independiente debe ser limitada a las contribuciones de los mismos; pudiendo fijarse (normativa o por la vía de interpretación) además determinados requisitos (incluso antielusivos) como el dolo, negligencia grave o abuso de facultades como se prevé para las sociedades que, finalmente, tienen la misma condición de personas jurídicas en el campo tributario. Por tanto, en virtud del principio de Igualdad, deberían recibir el mismo trato sobre el alcance de la responsabilidad tributaria que recae sobre los integrantes de una sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

- Araoz Villena, Luis Alberto y otro. (2007) “*Los Contratos de Colaboración Empresarial y de Asociación en Participación Celebrados entre Partes Domiciliadas en el País: su Tratamiento Tributario en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley del Impuesto General a las Ventas*”. Revista Derecho y Sociedad N°28.
- Análisis Tributario- Informe Tributario (2006). *La Responsabilidad Solidaria en un Contrato de Consorcio y la Subrogación de deuda frente a terceros*. Vol. XXV N° 29. Abril 2006.
- Análisis Tributario (2016). *Responsabilidad de los Consorcios con Contabilidad independiente*. Vol. XXIX N° 344. Setiembre 2016.
- Análisis Tributario (2015). *Jurisprudencia comentada del Tribunal Fiscal*. Vol. XXXVIII N° 328. Mayo 2015.
- Análisis Tributario (2017). *Apuntes tributarios: Atribución de responsabilidad a partes de un Consorcio con contabilidad independiente*. Vol. XXX N° 353. Junio 2017.
- Benites Mendoza, César. (2003). *El contrato de asociación en participación*, en: Tratado de derecho mercantil. Tomo 1. Derecho Societario. Lima. Gaceta Jurídica.
- Chau Quispe, Lourdes. (2014) *La responsabilidad tributaria*. Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo I. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima 2014. Pp. 472.
- Damarco, Jorge Héctor. (2014) *La responsabilidad tributaria*. Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo I. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima 2014. Pp. 163
- Elías Laroza, Enrique. (2015). *Derecho Societario Peruano*. Gaceta Jurídica. Segunda Edición. Enero 2015. Tomo 1 y 2
- Fernández Cartagena. Julio (2007). “Las últimas modificaciones al Código Tributario en materia de responsabilidad solidaria”. Actualidad Jurídica N° 162, Gaceta Jurídica, Lima.
- Fernández Ventosilla, Arturo (2006) *Los consorcios y sus efectos tributarios*. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/contribuyente/2017/07/06/los-consorcios-y-sus-efectos-tributarios/> (04/04/2019 14:30)
- Ferrero, Alfredo (2013). *Algunos Apuntes sobre Consorcios y su Tratamiento en la Ley General de Sociedades*. Ius Veritas PUCP. 2013
- Ferrero, Alfredo (2013) *Algunos apuntes sobre los contratos asociativos y su tratamiento en la Ley General de Sociedades peruana*. Ius Et Veritas. revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/15821/16253 (07/07/2018 23:32)
- Ferrero, Alfredo. (1999) *Algunos apuntes sobre los contratos asociativos y su tratamiento en la Ley General de Sociedades peruana*. Ius Et Veritas. Año IX, núm.18. Lima
- Flint, Pinkas. (2014) *Los Consorcios, desafíos y oportunidades*. <http://www2.sni.org.pe/descargas/SI2014/HUANCAYO/LOS%20CONSORCIOS%20DESAFIOS%20Y%20OPORTUNIDADES%20-PINKAS%20FLINT.pdf> (01/06/2019 13:40)
- Hundskopf Exebio, Oswaldo. (2015). *Las singularidades de los contratos asociativos, con especial énfasis en la asociación en participación y en el contrato de consorcio*, Derecho Comercial: Temas societarios. Tomo XIV. Lima. Universidad de Lima. Fondo Editorial 2015.

Hundskopf Exebio, Oswaldo. (2016). *El derecho de los asociados a solicitar rendición de cuentas en el marco del contrato de asociación en participación, y la naturaleza del plazo para su ejercicio*. Derecho Comercial: Temas societarios. Tomo XV. Lima. Universidad de Lima. Fondo Editorial 2016.

Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (2014). *Memorias*. ILADT.

Instituto Pacífico (2017). *Consortios, Joint Venture, Asociación en Participación*. p. 30.

López, Norka. *El Contrato de joint venture en el escenario del comercio global*. Revista Amicus Curiae: http://www.derecho.duad.unam.mx/amicuscuriae/descargas/amicus14/EL_CONTRATO_DE_JOINVENTURE.pdf

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos- SAIJ (2019). *Consortios de Cooperación Aspectos estructurales y funcionales*. <http://www.saij.gob.ar/doctrina/dacf100052-richard-consortios-cooperacion-aspectos-estructurales.htm> (29/07/2019 23:00)

Méndez Suyón, Richard. (2014) La Responsabilidad De Los Miembros Del Consorcio En La Ejecución De Los Contratos Suscritos Con El Estado. http://repositorio.upao.edu.pe/bitstream/upaorep/737/1/M%C3%89NDEZ_RICHARD_RESPONSABILIDAD_MIEMBROS_CONSORCIO.pdf (30/07/2019; 22:47)

Ministerio de la Producción. (2019). *Consortios*. <http://www.miempresa.gob.pe/portal/images/stories/files/Asociatividad%20D.pdf> (17/07/2019 17:40)

Navarro Palacios, Indira. (2014) *Hubiera preferido ser accionista que consorciado... Algunos alcances de la responsabilidad solidaria en los contratos de consorcio con contabilidad independiente*. Análisis Tributario N° 320, setiembre de 2014, AELE.

Proinversión (2019) Preguntas frecuentes obras por impuestos. <https://www.obrasporimpuestos.pe/0/0/modulos/FAQ/FAQ.aspx?are=0&pfl=0&gru=108&jer=11&sec=0>. (25/05/2019; 14:20)

Romero Tarazona, J. (2002). *El Régimen Tributario Aplicable a los Consortios y Uniones Temporales en Colombia* (monografía para optar el título de abogado). <http://javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere4/Tesis-35.pdf> (20/05/2019 08:10)

Terrel Taquiri, Jacqueline (2015). *Responsabilidad - Miembros de entes colectivos sin personalidad jurídica en el Perú*. <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/53893-Z&A-17.09.15.2-JTT.pdf> (03/06/2019 18:00)

REFERENCIAS NORMATIVAS

D.S. 154-2014. T.U.O del Código Tributario.

Ley 30536. Ley del Impuesto General a las Ventas.

Ley N° 26887. Ley General de Sociedades.

Ley 30532. Ley del Impuesto a la Renta.

Ley N° 30225, Ley de Contrataciones del Estado.

Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Decreto Supremo N° 350-2015-EF, Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado.

REFERENCIAS DE JURISPRUDENCIA

Resolución del Tribunal Fiscal 02980-Q-2015

Resolución del Tribunal Fiscal 10885-3-2015

Resolución del Tribunal Fiscal 15702-2-2014
Resolución del Tribunal Fiscal 12279-1-2015
Resolución del Tribunal Fiscal 11872-4-2015
Resolución del Tribunal Fiscal 3961-8-2016
Resolución del Tribunal Fiscal 1859-1-2016
Resolución del Tribunal Fiscal 2999-1-2016
Resolución del Tribunal Fiscal 1523-4-2016
Resolución del Tribunal Fiscal 2255-4-2016
Resolución del Tribunal Fiscal 11972-4-2015
Resolución del Tribunal Fiscal 3051-2-2017
Resolución del Tribunal Fiscal 15702-2-2014
Resolución del Tribunal Fiscal 12279-1-2015
Resolución del Tribunal Fiscal 11972-4-2015
Resolución del Tribunal Fiscal 3961-8-2016
Resolución del Tribunal Fiscal 638-2-2017
Resolución del Tribunal Fiscal 11872-4-2015
Informe de Sunat N.º 097-2019-SUNAT/7T0000
Informe de Sunat N.º 085-2019-SUNAT/7T0000.
