



LOS CONTRATOS DE CONSORCIO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

CONSORTIUM CONTRACTS IN THE INCOME TAX ACT

VÍCTOR MEJÍA NINACÓNDOR*

Universidad Ricardo Palma

victor.mejia@pucp.pe

Recibido: 14/7/2018

Aceptado: 28/7/2018

Resumen

En el contexto actual de dinámica inversión empresarial esta se hace posible a través de los contratos asociativos que articulan empresas que persiguen un fin común. Un antecedente importante de estos contratos asociativos en el derecho comparado es el *joint venture* o el contrato de riesgo comparativo; no obstante, es conveniente diferenciar entre el *joint venture* contractual y el *joint venture* corporativo. Este último será materia del análisis del presente estudio junto con el tratamiento tributario de los consorcios en la Ley del Impuesto a la Renta.

Palabras clave

Contrato – consorcios - corporativo – impuesto a la renta – joint venture

Abstract

In the current moment of dynamic business investment, it is possible thanks to associative contracts combining common goals. As an important ancestor of the associative contracts in Comparative Law we find the joint venture and its risk allocation, however, it is convenient to distinguish between the contractual joint venture and the corporate joint venture. The latter is the subject of this article in which the author also deals with the fiscal regime of consortiums according to the Income Tax Act.

Keywords

Contract – consortium - corporate - income tax – joint venture

* Vocal del Tribunal Fiscal. Es Profesor de Derecho Bancario y Derecho Tributario de la Universidad Ricardo Palma.

1. INTRODUCCIÓN¹

“El todo es más que la suma de sus partes” afirmaba desde su lejana época Aristóteles en su obra *Metafísica*, lo cual se ha convertido en una verdad axiomática. En el mismo sentido la sinergia está definida como la acción de dos o más causas cuyo efecto es superior a la suma de los efectos individuales².

La dinámica de las organizaciones empresariales ha exigido desde siempre mayores opciones para la exploración conjunta de alternativas de inversión en búsqueda precisamente de la sinergia que haga más eficaces y eficientes dichas inversiones. En esta medida los contratos asociativos desempeñan un rol fundamental.

Partiendo de la teoría general de los contratos, el maestro Manuel de la Puente y Lavallo señala que teniendo en cuenta la clasificación económica de los contratos, se suele clasificarlos en contratos de cambio, de colaboración o de cooperación, de crédito, de garantía, de conservación o custodia, de previsión, de goce, de liquidación y de disposición.

Agrega que los contratos de colaboración (mandato, comisión, corretaje, edición), tienen una finalidad similar a los contratos asociativos, tan es así que algunos autores consideran que los últimos son una especie de los primeros. Asimismo, indica que los contratos asociativos tienen por característica que los

contratantes persiguen un fin común, como ocurre en los contratos de sociedad, de asociación, de sindicación de acciones o de asociación en participación. Finalmente precisa que la diferencia radica en que en los contratos de colaboración uno de los contratantes persigue el fin y el otro ayuda a obtener el fin querido por el primero, mientras que en los contratos asociativos el interés de los contratantes es de alcanzar la finalidad común principal para todos ellos³.

Entonces, los contratos de colaboración están orientados a un fin determinado y en la generalidad de los casos uno de los contratantes persigue el fin y el otro lo ayuda, sin embargo, en los contratos asociativos hay un interés común de los contratantes en alcanzar la finalidad que es principal para todos.

En nuestra legislación los contratos asociativos son el fruto de un proceso de evolución, que tiene antecedentes no siempre uniformes. Así, resulta importante destacar como antecedente de los contratos asociativos en derecho comparado al *joint venture*.

Al respecto, siguiendo a Elías Laroza, debemos indicar que nuestra Ley General de Sociedades no regula el *joint venture*, que proviene del derecho anglosajón, pues no respondía a la naturaleza de los contratos asociativos que se deseaba regular en ese momento, siendo la primera gran dificultad la amplitud e imprecisión de su definición que engloba en realidad varios contratos e inclusive sociedades con personalidad jurídica.

“Según Sergio Le Pera, la expresión *joint adventure* (o sea empresa, negocio o aventura en común), es la ante-

1 Este artículo se basa en el trabajo de investigación “El tratamiento tributario de los consorcios en la legislación del impuesto a la renta”, elaborado por el autor para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima en marzo de 2016. El trabajo completo se encuentra publicado en: <http://repositorio.ulima.edu.pe/handle/ulima/3155>. Revisado el 14/7/2018.

2 En Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Véase: <http://dle.rae.es/?id=XyAjW9o>. Revisado el 14/7/2018.

3 DE LA PUENTE Y LAVALLE, M., *El Contrato en General*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Tomo I, Lima, 1991, pp. 246.

cesora del *joint venture*. La primera se encontraba en organizaciones de gentlemen adventurers (o sea empresas, negocios o aventuras realizadas entre caballeros). Se formaron así empresas colonizadoras y, con el pasar del tiempo, la expresión fue abreviada, en lenguaje comercial, a *joint venture*⁴

El mismo autor refiere que para Max Arias Schreiber Pezet, el contrato de riesgo compartido o *joint venture* es un instrumento contractual en el que las partes se juntan con un criterio de co-participación que asume diferentes formas y matices, no existe una definición exacta y final de este contrato, sino que hay varios conceptos del mismo según sean las modalidades que aparezcan en su concertación, señala además que en este contrato las partes pueden actuar de modo individual o crear una empresa que tenga personería jurídica y patrimonio propio.

“Precisamente en este orden de ideas, Raúl Aníbal Etcheverry diferencia entre el *joint venture* contractual (non equity *joint venture*) y el *joint venture* societario (equity *joint venture*), siendo que el primero está dirigido normalmente a la ejecución de un proyecto limitado en el tiempo y genera relaciones puramente contractuales entre las empresas participantes, mientras que el segundo supone la existencia de una sociedad controlada conjuntamente por los participantes del negocio como si se tratase de una filial”⁵

De acuerdo a lo expuesto y tomando en cuenta la amplitud conceptual y las diversas acepciones del *joint venture* se pueden identificar dos tipos: el *joint venture* contractual y el *joint venture* societario o corporativo.

El *joint venture* societario o corporativo implica la constitución formal de una persona jurídica por lo que en nuestro derecho su regulación se remite a los tipos societarios regulados en la Ley General de Sociedades. En tal sentido el *joint venture* contractual resulta ser el antecedente de los contratos asociativos que son materia de nuestro estudio.

2. LOS CONSORCIOS EN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES

La anterior Ley General de Sociedades solo reguló el contrato de asociación en participación, sin embargo, esto resultó insuficiente para la amplia variedad de casos donde no se quería tener socios ocultos, sino que todos los participantes del contrato deseaban ser socios activos participando abiertamente en la gestión y en las actividades del contrato. En especial este problema se presentó en el ámbito de las contrataciones del Estado donde se requería la intervención abierta y la responsabilidad de los participantes, motivo por el cual el contrato de asociación en participación no era útil para este ámbito y se fue dejando de lado reemplazándolo por un contrato hasta ese momento atípico e innominado que frecuentemente se llamaba consorcio.

Ante esa realidad, la vigente Ley General de Sociedades incorpora expresamente la regulación del consorcio por lo que pasa a ser un contrato típico y nominado en que todas las partes intervienen directamente en el negocio o empresa. Así el legislador de la vigente Ley General de Sociedades optó por regular en forma sumamente amplia y sin limitaciones los contratos de asociación en participa-

4 ELÍAS LAROZA, E., *Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú*, 2da. ed., Tomo I, Editorial Gaceta Jurídica., 2015, pp. 698-699.

5 ELÍAS LAROZA, E., *Ob. Cit.*, pp. 206-208.

ción y de consorcio, que son los dos contratos asociativos que abarcan la mayor parte de las necesidades de participación empresarial, dejando de lado la denominación de joint venture.

El libro quinto de la Ley General de Sociedades, aprobada por Ley N° 26887, publicada el 09 de diciembre de 1997, denominado contratos asociativos, señala que se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes, añade la norma que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Queda claro entonces que por propia definición de la norma el contrato asociativo no genera una persona jurídica.

Daniel Echaiz cuestiona la ubicación de la regulación de los contratos asociativos en la Ley General de Sociedades que debería estar restringida a temas obviamente societarios. Refiere que en el debate congresal de la Ley General de Sociedades vigente se abordó el tema quedando en discusión si se abordaría en el Código Civil o en la Ley General de Sociedades. Finalmente, los legisladores optaron por incluir esta regulación en la Ley General de Sociedades. Sin embargo, sostiene Echaiz que atendiendo a una adecuada técnica legislativa la ubicación normativa de los contratos asociativos no correspondía a Ley General de Sociedades sino a la Ley General de la Empresa (que reemplazaría al Código de Comercio) o al Código Civil.⁶

El artículo 445° de la Ley General de Sociedades señala 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 o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía. Añade que corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido.

En cuanto a la regulación específica del contrato de consorcio, el artículo 446° dispone que los bienes que los integrantes del consorcio afecten al negocio conjunto, continúen siendo de propiedad exclusiva de éstos. La adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad.

Asimismo, el artículo 447° indica que 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.

Entonces, en cuanto a la vinculación de los miembros del consorcio con terceros la regla no es la solidaridad sino que cada miembro del consorcio se vincula de manera individual con los terceros como resultado de las actividades que cada uno realiza en el consorcio. Se admite la responsabilidad solidaria de los consorciados frente a terceros solo cuando se pacta en el contrato de consorcio o cuando lo establece la ley.⁷

6 ECHAIZ MORENO, D., *Manual Societario. Doctrina, Legislación, Jurisprudencia & Casos Prácticos*, 2da. ed., Grijley, Lima, 2012, pp. 202.

7 ELÍAS LAROZA, E., *Ob. Cit.*, pp. 715-716.

3. LOS CONSORCIOS EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

La norma XI del Título Preliminar del Código Tributario establece que las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios.

Por su parte, el artículo 21° del Código Tributario indica 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.

Entonces, según las mencionadas normas, determinados entes colectivos sin personalidad jurídica para el derecho común pueden tener capacidad tributaria y estar sometidos al cumplimiento de las obligaciones, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

En este sentido el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. El inciso k) de la referida norma dispone que para efectos de la ley se consideran personas jurídicas a las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

El efecto de esta norma, en lo que concierne al presente trabajo, es que el consorcio que lleva contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes es contribuyente del Impuesto a la Renta y por tanto está obligado a inscribirse en el RUC, emitir comprobantes de pago y cumplir con todas las obligaciones tributarias sustanciales y formales relacionadas a este impuesto, como si fuera una persona jurídica.

Entonces, la manera de llevar la contabilidad determina el tratamiento tributario otorgado a los consorcios. Se reconoce capacidad tributaria y la calidad de contribuyente como persona jurídica solo a los consorcios que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes. Por tanto, los consorcios que no lleven contabilidad independiente, no constituyen una entidad distinta para efectos tributarios y son las partes contratantes las que se consideran sujetos pasivos del impuesto.

Pero las partes que celebran un contrato de consorcio no tienen total libertad para decidir por voluntad propia si llevan contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes y por ende constituir a esta entidad en sujeto pasivo del Impuesto a la Renta.

Así, debe tenerse en cuenta que el segundo párrafo del art. 65° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423° de la Ley General de Sociedades; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes.

De las normas reseñadas se desprende la preferencia de nuestro legislador del Impuesto a la Renta por considerar a los consorcios

como personas jurídicas ya que por un lado, en el artículo 14°, considera como personas jurídicas a los consorcios que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes y, por otro lado, el artículo 65° señala que es obligatorio para los consorcios llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes.

La propia norma establece que las excepciones se presentan tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente en cuyo caso el consorcio tiene dos opciones: la primera, es que cada parte contabilice sus operaciones y la segunda, que una de ellas lleve la contabilidad del contrato. En ambos casos se requiere la autorización de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días hábiles, aplicando el silencio administrativo positivo.

Agrega la norma que tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a tres (3) años el consorcio tiene también dos opciones: La primera, que cada parte contratante puede contabilizar sus operaciones y la segunda, que una de ellas puede llevar la contabilidad del contrato. En este caso ya no es necesario solicitar autorización, sino que basta con comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato⁸.

8 Mediante Informe N.° 156-2016- SUNAT/5D0000, del 20 de setiembre de 2016, la Administración concluye que: “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° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no tiene carácter constitutivo, y por tanto, su omisión no obligaría a dicho contrato a llevar contabilidad independiente de sus partes contratantes”.

Conforme a lo expuesto, la calidad de sujeto pasivo del Impuesto a la Renta de los consorcios se puede resumir de la siguiente manera: La regla general es que los consorcios deben llevar contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes y por tanto son considerados sujetos pasivos del impuesto. Las excepciones son las siguientes: i) Contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente en cuyo caso pueden elegir si cada uno contabiliza sus operaciones o una de ellas lleve la contabilidad del contrato. Para esto se requiere autorización de la SUNAT, ii) Contratos con vencimiento a plazos menores a tres (3) años en cuyo caso también pueden elegir si cada uno contabiliza sus operaciones o una de ellas lleve la contabilidad del contrato, bastando con remitir una comunicación a la SUNAT.

4. LEGISLACIÓN COMPARADA

Seguidamente haremos una breve reseña del tratamiento tributario de los consorcios y similares en las legislaciones de Colombia, Argentina y España:

a) COLOMBIA

Siguiendo el trabajo de Romero Tarazona con relación al régimen tributario de los consorcios en Colombia tenemos que el artículo 34 de la Ley 75 de 1986 estableció que los consorcios son contribuyentes del Impuesto a la Renta y los asimila a las sociedades limitadas, además, el artículo 14 dio a los consorcios la calidad de agentes de retención del impuesto. Estas normas se incorporaron al Estatuto Tributario Nacional de Colombia de 1989.

Sin embargo, ante las dificultades prácticas y administrativas que se habían presentado al otorgar a los consorcios la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta, el Congreso de la República de Colombia, en 1990, derogó

dicha norma y a partir de ese momento la carga tributaria se transfirió a los miembros del consorcio de acuerdo a su participación, pero se mantuvo la calidad de agente de retención de los consorcios. En 1995 se adicionó al Estatuto Tributario el artículo 18 que expresamente establece que los consorcios no son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Entonces se tiene que en Colombia, respondiendo a su naturaleza jurídica propia, los consorcios no son considerados contribuyentes de ningún impuesto, los sujetos pasivos son los partícipes que deben declarar y pagar los impuestos de acuerdo a su participación en el consorcio. Resulta particular que a pesar de no ser sujeto pasivo del impuesto la legislación colombiana ha impuesto algunas obligaciones formales a los consorcios como la de emitir factura, actuar como agentes de retención en la fuente del impuesto sobre la renta, tramitar un NIT (número de identificación tributaria) propio ante la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) de Colombia y rendir informes a sus partícipes.⁹

b) ARGENTINA

La Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina en su artículo primero señala que están sujetas al impuesto todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal. No hay mayor referencia en la norma a las uniones transitorias de empresas, como se les conoce en Argentina, ni a los consorcios. Las uniones transitorias de empresas tienen naturaleza contractual y no societaria en dicho país, de lo cual se puede desprender que para efectos tributarios estas uniones temporales

no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto sino que las sociedades que participan del agrupamiento tienen la calidad de sujeto pasivo y cada una tributa de acuerdo a su participación.

Resulta importante mencionar que en Argentina las uniones transitorias de empresas sí tienen calidad de sujeto pasivo para el IVA, conforme lo señala el segundo párrafo del artículo cuarto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

c) ESPAÑA

En España, la Ley 18/1982 del 26 de mayo de 1982 regula el régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas la cual señala en el numeral dos del artículo séptimo que la unión temporal de empresas no tendrá personalidad jurídica propia. El artículo noveno precisa que los miembros de la unión temporal quedarán solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria por las retenciones en la fuente a cuenta de los Impuestos sobre la Renta que la unión esté obligada a realizar, así como por los tributos indirectos que corresponde satisfacer a dicha unión. Estas uniones deben inscribirse en un registro especial que al efecto lleva el Ministerio de Hacienda español.

5. ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONSORCIOS EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

Tal como hemos mencionado anteriormente queda claro que para efectos no tributarios los consorcios son contratos asociativos que no tienen personería jurídica y por tanto no son sujetos de derechos y obligaciones. Sin embargo, nuestra legislación tributaria le ha otorgado la calidad de persona jurídica para efectos del Impuesto a la Renta (y también para el IGV) a los consorcios que llevan

9 ROMERO TARAZONA, J., *El Régimen tributario aplicable a los consorcios y uniones temporales en Colombia*, Monografía para optar el título de abogado, 2002, pp. 65. Disponible en: <http://javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere4/Tesis-35.pdf>. Revisado el 17/7/2018.

contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, siendo esto obligatorio para los consorcios salvo que se encuentren dentro de las excepciones señaladas en la norma.

Aquí encontramos el primer inconveniente conceptual ya que justamente la naturaleza jurídica y la evolución histórica de los consorcios determinan que una de sus principales características es justamente su ausencia de personería jurídica ya que quienes optan por este tipo de contrato asociativo tienen un interés común que es principal a todos los participantes y la característica de este contrato es que permite a todos los participantes ser socios activos del negocio participando abiertamente en la gestión y en las actividades del contrato. Esta característica principal de los contratos de consorcio se relativiza y hasta se desvirtúa, perdiéndose en gran medida la esencia y las ventajas que se esperaba obtener con la celebración de este contrato asociativo.

Otro aspecto a considerarse es la complejidad que se genera por el tratamiento diferenciado de los consorcios en nuestra legislación, es decir, para efectos civiles y comerciales tiene una naturaleza jurídica, sin embargo, para efectos tributarios tiene otra, pero incluso a nivel impositivo también existe un tratamiento diferenciado ya que con determinadas condiciones el consorcio será considerado persona jurídica y por tanto sujeto pasivo del impuesto y de lo contrario no, con lo que cambia radicalmente la forma en que debe cumplir sus obligaciones tributarias.

Además esta condición de sujeto pasivo tampoco se aplica a todos los tributos sino solo a las obligaciones relacionadas al Impuesto a la Renta y al IGV, lo cual hace aún más complejo el sistema ya que la misma entidad tiene que actuar de dos maneras diferentes dentro del mismo ámbito tributario.

Nos queda claro que la respuesta a estas observaciones puede ir por el lado de la Autonomía del Derecho Tributario que le permite apartarse de la naturaleza jurídica que el derecho común le otorga a determinadas figuras y que no es el único caso donde se otorga la calidad de sujeto pasivo a entes sin personería jurídica, sin embargo, reiteramos aquí nuestro comentario en el sentido que en el caso particular de los consorcios esta situación altera gravemente la voluntad de quienes decidieron celebrar este contrato así como su naturaleza.

En todo caso es conveniente analizar si esta medida tributaria genera alguna ventaja, en cuyo caso se podría justificar o, por el contrario, genera más problemas que soluciones dentro del sistema tributario nacional.

También se deben considerar los principios de la tributación óptima dentro de los cuales el principio de simplicidad tiene una relevancia singular a fin de disminuir los costos de cumplimiento y los costos de administración de los tributos. En tal sentido, las medidas que hagan más complejo el cumplimiento de las obligaciones tributarias deben ser excepcionales y deberían estar justificadas por un beneficio claro y tangible de mayor trascendencia.

En el informe N° 050-2014-SUNAT/4B0000 la Administración Tributaria hace un análisis del inciso k) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta y concluye que en su aplicación se debe diferenciar entre las personas jurídicas que por su naturaleza son tales de otras entidades que si bien por su naturaleza no generan una persona jurídica tienen el tratamiento de tales por las normas que regulan el Impuesto a la Renta. Entonces, aquí se añade una complejidad adicional ya que cuando hablamos de personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta no hablamos de un concepto uniforme sino que debemos diferen-

ciar a las personas jurídicas por su naturaleza o por su tratamiento. Más complejidad.

Al respecto, es importante tener en cuenta como antecedente que mediante informe N°207-2004-SUNAT/2B0000 la Administración Tributaria había establecido que los consorcios que llevan contabilidad independiente no gozan de la exoneración del IGV de la Ley de la Amazonía porque no cumplen con el requisito de inscripción en las Oficinas Registrales de la Amazonía, lo cual resulta un imposible jurídico ya que los consorcios no son susceptibles de inscripción en los registros. Posteriormente mediante informe N°117-2005-SUNAT/2B0000 se dejó sin efecto este criterio, a todas luces errado, y se consideró que no es exigible este requisito para los consorcios. La importancia de la mención a este cambio de criterio es que el error se originó justamente porque a nivel tributario se otorgó a los consorcios una naturaleza que no tienen.

También se debe tener en cuenta que el informe N° 196-2004-SUNAT/2B0000 establece que las operaciones que realiza el consorcio que lleva contabilidad independiente con sus partes contratantes están afectas al Impuesto a la Renta y al IGV, lo que por su naturaleza no debería ocurrir porque no se trata de un ente distinto, sin embargo, la ficción de la norma tributaria termina generando nuevos hechos imposables que no existirían en caso de respetarse su naturaleza original. Además aplica el valor de mercado para estas operaciones que se realizan entre “partes vinculadas”.

A nivel del Tribunal Fiscal la Resolución de Observancia Obligatoria N° 12591-5-2012 del 02 de agosto de 2012 estableció que los contratos de consorcio que lleven contabilidad independiente a la de sus partes contratantes 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.

Esto quiere decir que los consorcios que lleven contabilidad independiente a la de sus partes contratantes solo pueden intervenir en procesos relacionados al Impuesto a la Renta e IGV, mas no en temas relacionados con ESSALUD y ONP y, en general, en cualquier proceso distinto a renta e IGV, que son los únicos que lo consideran sujeto pasivo. Entonces el consorcio tendrá que tramitar sus procesos de una manera cuando se trata de renta e IGV y de otra en los demás casos¹⁰.

Un aspecto importante a tener en cuenta es que si bien la normatividad del Impuesto a la Renta le otorga personería jurídica para efectos tributarios, esta calificación de ninguna manera cambia su naturaleza en el derecho común, es decir, que los consorcios no tienen personería jurídica. Estando el derecho de propiedad regulado por el derecho civil es claro que en ningún caso los consorcios son sujetos de derechos y obligaciones en el ámbito civil, así por ejemplo los consorcios no pueden ejercer el derecho de propiedad o, lo que es lo mismo, no puede ser propietarios de nada.

Entonces, ¿cómo podemos hablar de transferencia de propiedad cuando una de las partes es un consorcio?, reiteramos que es claro que los consorcios no pueden ser propietarios de nada. Esto genera problemas cuando el hecho imponible habla de transferencias o

10 La RTF de observancia obligatoria N° 10885-3-2015 establece que: “Los contratos de consorcio que lleven 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”.

cuando alguno de los requisitos para determinada condición es ser propietario o acreditar la propiedad de un bien.

Un hecho vinculado y no por ello menos relevante es cómo responden los consorcios por sus obligaciones tributarias, es decir, qué acciones se pueden dirigir contra el consorcio por ejemplo para cobrar la deuda tributaria impaga. Si el consorcio no es sujeto de derechos y obligaciones en el ámbito civil entonces no puede tener a su nombre inmuebles inscritos en los registros públicos, tampoco vehículos registrados en el registro de propiedad vehicular ni ser titular de derechos inmateriales. Entonces, ¿qué acción efectiva de cobranza se puede realizar contra un consorcio? Realmente las posibilidades son muy limitadas o casi nulas, muy en especial si las deudas surgen luego de haber concluido con la ejecución del negocio y el cobro de la contraprestación, como suele ocurrir.

El propio artículo 446° de la Ley General de Sociedades establece expresamente, como es lógico, 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 éstos y que la adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad, se entiende entre los integrantes del consorcio. Entonces, la propia norma ratifica que los consorcios no pueden ser propietarios de nada.

Siendo así la figura del consorcio con su regulación tributaria resultaría un medio muy eficaz y legal para dejar de pagar los tributos porque simplemente no tiene ni puede tener bienes con qué responder por estas deudas. Es decir, la propia regulación tributaria facilita el no pago de los tributos. La Administración Tributaria queda a voluntad del consorcio que decide si paga o no paga sus tributos.

La respuesta que se podría plantear ante esta problemática es la responsabilidad solidaria pero esto también tiene sus inconvenientes como pasamos a explicar.

Para comenzar, también hemos señalado que el artículo 447° de la Ley General de Sociedades establece que la regla de los consorcios en cuanto a su responsabilidad frente a terceros no es la responsabilidad solidaria sino que cada miembro asume sus propias obligaciones y responsabilidades. La excepción es la responsabilidad solidaria pero solo cuando el consorcio contrate con terceros y, además, así lo establezca el contrato o lo dispone la Ley. Como las obligaciones tributarias no tienen origen contractual sino legal, esta norma no soluciona el problema tributario.

Pero existe en el Código Tributario una norma que hace referencia a este tema, es el último párrafo del artículo 18° que señala que 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.

Parecería que esta norma soluciona el problema planteado pero vemos que tiene sus inconvenientes. Para comenzar la norma no menciona específicamente a los consorcios y dispone que la responsabilidad solidaria aplica con relación a la deuda que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la Ley, entonces, siempre será necesario que transcurra el plazo previsto y que una vez vencido y no pagado se puede dar inicio a los trámites para atribuir la responsabilidad solidaria. Esto dificulta la cobranza donde el tiempo es fundamental.

Aquí viene otro inconveniente y es que por principio la responsabilidad tributaria no es automática, requiere ser declarada y por tanto se debe dar inicio a un procedimiento que debe concluir con un acto administrativo que atribuya la responsabilidad solidaria el cual puede ser cuestionado y discutido en la vía contenciosa tributaria. Nada de esto sería necesario si a los consorcios no se les considerara personas jurídicas para efectos tributarios ya que por su propia naturaleza las partes contratantes responderían directamente por sus obligaciones en función a su participación.

Por otro lado, ya ha quedado claro que la condición de persona jurídica solo aplica a temas relacionados al Impuesto a la Renta e IGV, pero no a otros tributos. Entonces, la pregunta es ¿cómo se cumplen las obligaciones tributarias relacionadas a otros tributos? La respuesta sería sin considerar a los consorcios como personas jurídicas. No vemos justificación para este tratamiento dual a un mismo ente. Los consorcios entonces no son sujetos pasivos de los tributos relacionados, por ejemplo, a ESSALUD y ONP, y no pueden ser agentes de retención, esto hace definitivamente muy compleja la administración de estos contratos.

Asimismo, por su propia naturaleza los contratos de consorcio están limitados en el tiempo por cuanto la finalidad común a los partícipes está orientada a un determinado negocio. En tal sentido los consorcios son esencialmente temporales, siendo que si dos o más empresas quieren unirse de manera permanente lo más probable es que decidan constituir una persona jurídica. Entonces, los consorcios tienen una fecha de inicio y una fecha de fin.

Pero específicamente, a nivel tributario, puede darse el caso que con posterioridad al fin del consorcio existan procedimientos don-

de el consorcio tenga directo interés, pero resulta que ya no existe. Pensemos en solicitudes de devolución de tributos, deducciones que hayan quedado sin usar y que se requiera liberar, procedimientos contencioso-tributarios, entre otros. ¿Cómo hace efectivo el consorcio estos derechos si ya no existe? Se presentan grandes problemas operativos para que los integrantes del consorcio, que son los que tienen en el interés negocio, puedan hacer efectivos sus derechos con posterioridad al fin de la vigencia del contrato de consorcio.

Pero habíamos indicado que estas dificultades podían ser tolerables si las ventajas lo justifican. Para ello resulta de interés intentar conocer las razones por las cuales se creó este tratamiento tributario.

Al respecto se debe tener en cuenta que el literal k) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta fue incorporado por la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998. La exposición de motivos de la mencionada ley, en cuanto al referido literal señala que se propone considerar como contribuyentes del Impuesto a la Renta a las sociedades irregulares, la comunidad de bienes y los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. Como fundamento de esta incorporación se indica que “Esta medida otorgará un tratamiento uniforme a los sujetos antes referidos, tanto en el Impuesto a la Renta como en el Impuesto General a las Ventas”, añade que “En consecuencia, sólo se aplicará la figura de la transparencia fiscal -atribución de rentas y pérdidas- a las sociedades irregulares, comunidad de bienes y los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente”.

Tal como se aprecia se trata de una justificación muy genérica que solo se sustenta en otorgar un tratamiento uniforme a los referi-

dos sujetos, pero si se trata de crear una persona jurídica para efectos tributarios cuando para efectos civiles no existe, no se aprecia un tratamiento uniforme sino todo lo contrario.

La exposición de motivos hace referencia a la figura de la transparencia fiscal que aplicaría a las sociedades irregulares, comunidad de bienes y los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, pero ¿realmente corresponde un régimen de transparencia fiscal a entidades que no tienen personería jurídica?

Nuevamente, la referencia a la transparencia fiscal no parece sustento adecuado para otorgar o no la calidad de persona jurídica a entes que no tienen esa condición. Entonces, la exposición de motivos no nos da una idea clara de las ventajas que podría traer este régimen.

En general no se aprecian mayores ventajas de este tratamiento complejo. Quizá lo único que se logre con esto es que los ingresos y gastos del negocio se controlen en una sola contabilidad evitando traslados que puedan afectar la base imponible, sin embargo, esto mismo se puede lograr con regulaciones especiales que no hagan tan complejo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Todas las empresas celebran diferentes negocios y a todos se les permite acumular sus resultados, entonces no se entiende por qué en el caso de los consorcios no se permite esa acumulación más aún si siempre aplicará el principio de causalidad.

6. CONCLUSIONES

De acuerdo a la revisión de los antecedentes y al análisis del tratamiento de la legislación del Impuesto a la Renta sobre los consorcios, podemos concluir:

- Consideramos que el tratamiento tributario de los consorcios en la legislación del Impuesto a la Renta que les otorga personería jurídica a quienes llevan contabilidad independiente de la de sus partes contratantes termina desnaturalizando el contrato de consorcio ya que altera una de sus características fundamentales como es el interés común y la participación abierta y activa de las partes integrantes.
- Opinamos que esto se agrava por cuanto la legislación establece como regla general que los consorcios deben llevar contabilidad independiente de la de sus partes contratantes estableciendo solo determinadas excepciones para que esto no sea así.
- Esto ocasiona que se generen nuevos hechos imponibles donde en la realidad no los hay, ya que al crearse artificialmente un ente con personería jurídica se crea una nueva fuente de derechos y obligaciones y, por tanto, una nueva fuente de relaciones jurídico tributarias. Esto puede llegar a ser confiscatorio.
- Se afecta también el principio de simplicidad el cual implica regular los costos de cumplimiento y los costos de la administración de los tributos. Con esta regulación se tiene que el consorcio tiene una naturaleza para efectos civiles y comerciales y otra para efectos tributarios. Incluso dentro del ámbito tributario hay una dicotomía porque algunos consorcios son considerados personas jurídicas y otros no, e inclusive dentro de los que se consideran personas jurídicas solo es para efectos de Impuesto a la Renta y IGV pero no para los demás tributos, todo lo cual hace más compleja la administración de estos entes, solo por el efecto de la regulación tributaria.

- Además de la complejidad del sistema, los problemas prácticos que hemos expuesto en el presente trabajo, originados por el mencionado tratamiento tributario, ratifican, desde nuestro punto de vista, que éste no es necesario ni conveniente para los contribuyentes ni para la Administración Tributaria.
- Esto se hace más evidente aun cuando no se aprecian mayores ventajas por la adopción de este sistema y, en todo caso, las pocas que pueden haberse obtenerse por otros medios menos complejos y que generen menos inconvenientes como el establecimiento de normas anti elusivas que impidan el aprovechamiento indebido de estas figuras.
- Un ejemplo muy claro en derecho comparado se presenta en la experiencia colombiana donde inicialmente se otorga la calidad de sujeto pasivo a los consorcios pero al constatar los inconvenientes que se presentaban en la realidad se optó por eliminar este régimen de tal forma que los consorcios no son sujetos pasivos y cada partícipe está obligado a cumplir sus obligaciones tributarias de acuerdo a su participación en el negocio, estando esta última regulación vigente hasta la actualidad.
- De acuerdo a lo expuesto, consideramos que se deben eliminar de la legislación del Impuesto a la Renta las disposiciones que otorgan la calidad de persona jurídica y por tanto de sujeto de derechos y obligaciones a los consorcios.
- Opinamos que los partícipes de los consorcios deben tener la posibilidad de decidir si cada uno contabiliza y cumple las obligaciones de acuerdo a su participación en el negocio o que uno de ellos se haga cargo designando a un operador del contrato. Pero en ningún caso crear un tercer ente que desnaturaliza su esencia.
- Para esto se debe establecer un procedimiento transitorio para que los consorcios que actualmente son considerados personas jurídicas se adecuen al nuevo régimen otorgándoles un plazo prudencial para este fin.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ECHAIZ MORENO, D., *Manual Societario. Doctrina, Legislación, Jurisprudencia & Casos Prácticos*, 2da. ed., Grijley, Lima, 2012.

ELÍAS LAROZA, E., *Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú*, 2da. ed., Tomo I, Editorial Gaceta Jurídica, 2015.

DE LA PUENTE Y LAVALLE, M., *El Contrato en General*, Fondo Editorial de la Pontificia

Universidad Católica del Perú, Tomo I, Lima, 1991.

ROMERO TARAZONA, J., *El Régimen tributario aplicable a los consorcios y uniones temporales en Colombia*, Monografía para optar el título de abogado, 2002. Disponible en:<http://javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere4/Tesis-35.pdf>. Revisado el 14/7/2018.