



Tratamiento tributario de los consorcios: la responsabilidad solidaria de sus partícipes y las medidas cautelares frente a las obligaciones tributarias

Nataly Patricia Montesinos León

Facultad de Ciencias Contables, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú

Resumen

El presente artículo busca analizar la responsabilidad solidaria de los partícipes dentro del contrato asociativo de consorcio y las medidas cautelares consideradas por la Administración Tributaria frente a las obligaciones tributarias que generen. En este sentido, se estudiará el tratamiento tributario otorgado a este contrato asociativo. Del mismo modo, se revisarán las referencias normativas relacionadas a su capacidad tributaria y a su incidencia en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley General del Impuesto a las Ventas, así como los distintos pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Palabras clave: consorcio, persona jurídica, contribuyente, contabilidad independiente, capacidad tributaria, responsabilidad solidaria, medida cautelar.

Tax Treatment of the Consortiums: The joint and several liabilities of its participants and the precautionary measures against tax obligations

Abstract

This article pretends to analyze the joint liability of the participants in the associative consortium contract and the precautionary measures that the Tax Administration can take against the tax obligations that they generate. For which purpose, the tax treatment granted to this associative contract will be studied. Likewise, the normative references related to its tax capacity and its incidence in the Income Tax Law and in the

General Tax on Sales Tax, as well as the different pronouncements issued by the Tax Administration and the Tax Court, will be reviewed.

Keywords: **consortium, legal entity, taxpayer, independent accounting, tax capacity, joint and several liability, precautionary measure.**

Tratamento Tributário dos Consórcios: A responsabilidade solidária dos seus participantes e as medidas cautelares contra as obrigações fiscais

Resumo

Este artigo busca analisar a responsabilidade solidária dos participantes do contrato de consórcio associativo e as medidas cautelares consideradas pela Administração Tributária frente às obrigações tributárias que elas geram. Nesse sentido, o tratamento tributário concedido a este contrato associativo será estudado. Da mesma forma, serão revisados os referenciais normativos relativos à sua capacidade tributária e seu impacto na Lei do Imposto de Renda e na Tributação Geral do Imposto sobre Vendas, bem como os diferentes pronunciamentos emitidos pela Administração Tributária e pelo Tribunal Tributário.

Palavras-chave: **consortium, legal entity, taxpayer, independent accounting, tax capacity, joint and several liability, precautionary measure.**

1. Introducción

El presente trabajo busca analizar la responsabilidad solidaria de los partícipes dentro del contrato asociativo de consorcio, así como las medidas cautelares que toma en cuenta la Administración Tributaria frente a las obligaciones tributarias generadas. Para ello, se parte del análisis de su regulación societaria, así como del tratamiento otorgado a este contrato asociativo en las normas tributarias vigentes, a efectos de conocer los alcances de su capacidad tributaria, y sus obligaciones formales y sustanciales. Con este fin de por medio, se acude a los informes emitidos por la Administración Tributaria y a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Finalmente, se analiza cómo la autonomía del derecho tributario, que otorga capacidad jurídica a los consorcios con contabilidad independiente, puede colisionar con las medidas coercitivas bajo las que puede actuar la Administración Tributaria, frente a la cobranza de las deudas tributarias generadas por dichos entes.

2. Metodología

Se parte de un enfoque cualitativo. De este modo, se intenta valorar las cualidades del tratamiento tributario de los consorcios, así como de la técnica de análisis de la legislación nacional, los criterios de la Administración Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

3. Los consorcios en la Ley General de Sociedades - Ley N° 26887

La Ley General de Sociedades regula, en su libro quinto, a los contratos asociativos y establece, en su artículo N° 438, que se considera contrato asociativo a aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, y en interés común de los intervinientes. Asimismo, esta precisa que dichos contratos no generan una persona jurídica distinta a las de sus partes.

Dentro de la modalidad de contratos asociativos, en el artículo N° 445 de la Ley, se encuentra regulado el consorcio, 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. Sin embargo, como se establece en el mismo artículo, pese a esta participación conjunta, ambas personas mantienen su propia autonomía.

Asimismo, el artículo N° 446 de la Ley establece que los bienes de los integrantes del consorcio que afecten al negocio conjunto continúan siendo de propiedad exclusiva de estos. En esta línea, la adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad.

Por su parte, el artículo N° 447 regula la naturaleza de la participación de cada miembro del consorcio y señala que estos se vinculan individualmente con terceros en el desempeño de la actividad que le corresponde en el consorcio. En consecuencia,

estos adquieren derechos, así como asumen obligaciones y responsabilidades a título particular.

De las normas antes citadas, se advierte que los consorcios, al no generar una persona jurídica distinta, no constituyen un sujeto de derecho per sé, a quien pueda atribuirse derechos y obligaciones en tanto que no cuenta con personería jurídica, punto que resulta importante precisar a efectos del presente estudio.

4. Los consorcios en la Ley del Impuesto a la Renta

Conforme lo dispuesto en el inciso k) del artículo N° 14¹ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR), los consorcios con contabilidad independiente se consideran personas jurídicas a efectos del impuesto a la renta. Al atribuirles la condición de contribuyentes, los consorcios con contabilidad independiente se encuentran obligados a inscribirse en el RUC, emitir comprobantes de pago, y cumplir con todas las obligaciones tributarias sustanciales y formales relacionadas a este impuesto.

Por otro lado, en el Informe N° 165-2009-SUNAT/2B0000, se señala que los consorcios que lleven contabilidad independiente de la de sus partes contratantes deben inscribirse en el RUC conforme a lo señalado en la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, y que los consorcios que no llevan contabilidad independiente están impedidos de inscribirse en el RUC, sin perjuicio que tal obligación recaiga sobre sus partes contratantes; asimismo, se precisa que los consorcios que llevan contabilidad independiente de la de sus partes contratantes deben emitir el comprobante de pago respectivo por las operaciones que realicen. En este sentido, tratándose de consorcios que no llevan contabilidad independiente y en los que cada parte contratante contabiliza sus operaciones, los sujetos obligados a emitir el comprobante de pago son, precisamente, cada una de las partes contratantes en su calidad de contribuyentes.

Si bien el artículo N° 14 de la LIR reconoce como contribuyentes a los consorcios con contabilidad independiente, no todos los consorcios optan por llevar contabilidad independiente, siendo que dicha circunstancia se encuentra contemplada en el artículo 65° de la LIR, donde se precisa que los consorcios no llevarán contabilidad independiente cuando, por la modalidad de la operación, no fuera posible llevar la contabilidad en aquella forma. En estos casos, se puede elegir si cada uno contabilizará sus operaciones o si una de las partes contratantes llevará la contabilidad del contrato; para esto, se requiere la autorización de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

1 Artículo 14.- Son contribuyentes del impuesto.

Para los efectos de esta ley, se considerarán personas jurídicas, a las siguientes:

k) 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.

Esta autorización corresponde ser aprobada o denegada por la Administración en un plazo no mayor a quince (15) días hábiles, aplicando el silencio administrativo positivo, procedimiento que se encuentra regulado en el procedimiento N° 48 del TUPA de SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 412-2017-EF, publicado el 29 de diciembre de 2017.

En el caso de contratos con vencimiento a plazos menores de tres (3) años, que también puede elegir si cada uno contabilizará sus operaciones o si una de las partes contratantes llevará la contabilidad del contrato, basta con remitir una comunicación a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato.

En relación con la comunicación que deben efectuar los contratos con vencimiento a plazos menores de tres (3) años, la Administración Tributaria señaló lo siguiente: “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, y, por tanto, su omisión no obligaría a dicho contrato a llevar contabilidad independiente de sus partes contratantes” (Informe N° 156-2016-SUNAT/5D0000).

El artículo 14° de la LIR también regula la atribución de las rentas obtenidas por los consorcios que optaron por no llevar contabilidad independiente y que, por ende, no son considerados como contribuyentes frente al impuesto a la renta. Este señala en su último párrafo lo siguiente:

En el caso de las sociedades irregulares, previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo, comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran, o que sean parte contratante.²

De lo anterior, se debe entender que, en tanto los contratos de consorcio sin contabilidad independiente no son contribuyentes del impuesto a la renta, no cuentan con la obligación, como consorcio, de realizar pagos a cuenta ni presentar declaración jurada anual (distinto al caso de los consorcios con contabilidad independiente). En estos casos, recae en cada partícipe la obligación de realizar los pagos a cuenta del impuesto a la renta, de acuerdo con el ingreso atribuido mediante el documento de atribución emitido por el operador, tal como lo establece

² Así también lo establece el artículo N° 29 de la LIR cuando señala lo que sigue:

Las rentas obtenidas por las empresas y entidades, y las provenientes de los contratos a los que se hace mención en el tercer y cuarto párrafo del Artículo N° 14 de esta Ley, se considerarán del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integran o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Igual regla se aplicará en el caso de pérdidas aun cuando ellas no hayan sido cargadas en dichas cuentas.

el numeral g) del artículo N° 54³ del Reglamento de la LIR, que regula los pagos a cuenta por rentas de tercera categoría.

Del análisis efectuado, es posible concluir lo siguiente:

- La LIR atribuye personería jurídica, únicamente a efectos del impuesto, a los consorcios con contabilidad independiente y los dota con capacidad tributaria independiente de las de sus partes integrantes.
- Los consorcios sin contabilidad independiente no son considerados contribuyentes a efectos del impuesto a la renta, por lo que la atribución de rentas y el cumplimiento de las obligaciones tributarias son de cargo de cada uno de los participantes.

5. Los consorcios en la Ley del Impuesto General a las Ventas

La ley del IGV reconoce como contribuyente del impuesto a los consorcios con contabilidad independiente en su artículo N° 9, numeral 9.3⁴. Al respecto, resulta importante mencionar los criterios considerados por la SUNAT en relación con las operaciones efectuadas por los consorcios con contabilidad independiente:

- La transferencia de bienes y la prestación de servicios que las partes contratantes (empresas) de un contrato de consorcio que lleva contabilidad independiente realizan a favor de este se encuentran gravadas con el IGV. Asimismo, las rentas generadas por dichas operaciones se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta.
- Las partes contratantes de un consorcio que lleva contabilidad independiente están obligadas a emitir comprobantes de pago cuando transfieran bienes o presten servicios a favor de dichos consorcios.
- Los consorcios que llevan contabilidad independiente se consideran vinculados con cada una de sus partes contratantes, por lo que les resulta aplicable el numeral 4 del artículo N° 32 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en los términos contemplados en el artículo N° 32-A del citado TUO. (...)

Con relación a los derechos de devolución de un consorcio con contabilidad independiente, cuya vigencia haya vencido y cuyo RUC se encuentre de baja, se

3 El artículo 54,° literal g), regula los pagos a cuenta de los integrantes de los sujetos del último párrafo del artículo N° 14 de la LIR y señalando:

Las sociedades, las entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14° de la Ley atribuirán sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integren o a las partes contratantes, según corresponda, al cierre del ejercicio o al término del contrato, lo que ocurra primero, de acuerdo a lo previsto en el artículo 18°.

La atribución de los ingresos mensuales se efectuará por las partes contratantes domiciliadas en la misma proporción en que se hubiera acordado participar de los resultados.

4 Artículo 9°: (...) 9.3 También son contribuyentes del Impuesto la comunidad de bienes los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

señala: “Debe efectuarse a favor de los contratantes considerando el régimen de participación acordado por ellos o, en su defecto, en partes iguales” (Informe N° 173-2010-SUNAT/2B0000). Similar criterio se asume respecto a la solicitud de extorno de los montos ingresados como recaudación, en tanto que la Administración señala: “Corresponderá a quienes hubieren sido partícipes del contrato de consorcio con contabilidad independiente, cuya vigencia hubiere vencido, la presentación de la solicitud de extorno de los montos ingresados como recaudación, así como de la de liberación de fondos” (Informe N° 184-2016/SUNAT-5D0000).

Cabe precisar que, a diferencia de los consorcios con contabilidad independiente, los consorcios que no llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no califican como contribuyentes a efectos del Impuesto General a las Ventas.

Respecto de la declaración de los ingresos obtenidos por los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la SUNAT señala:

Como fluye de las normas glosadas, los contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente no son contribuyentes del IGV. En este caso, la condición de contribuyente del citado impuesto recae en los partícipes celebrantes de los mismos, por lo que el operador no se encuentra obligado a declarar mensualmente los ingresos obtenidos por los mencionados contratos. En consecuencia, los partícipes de dichos contratos, en su condición de contribuyentes del IGV, están obligados a declarar y pagar el impuesto por las operaciones gravadas con el mismo, para lo cual los ingresos obtenidos en la realización del negocio o actividad empresarial común, materia del contrato de colaboración empresarial, deben serles atribuidos por el operador.⁵ (N° 162-2003-SUNAT/B0000).

Por su parte, el Tribunal Fiscal, con relación a las operaciones declaradas por el operador de un consorcio sin contabilidad independiente, apunta:

(...) La actividad desarrollada por el contribuyente se encontraba gravada con el IGV; además, dado que fue este quien efectivamente prestó el servicio de transporte, a él se le debía atribuir la calidad de contribuyente del IGV y, por ende, le correspondía declarar y pagar dicho impuesto, mas no a Petroperú S.A., como había sucedido, aun cuando a este último se le haya designado como operador del contrato de consorcio. Que si bien en el presente caso las partes consorciadas designaron a Petroperú S.A. como operador y estipularon que este emitiera las facturas respectivas por el precio de los productos materia de venta más el precio del flete por transporte, esto último era de cargo de la recurrente. (RTF N° 1928-2-2017).

Del análisis efectuado, se puede concluir lo siguiente:

- La Ley del Impuesto General a las Ventas atribuye personería jurídica, únicamente a efectos del impuesto, a los consorcios con contabilidad independiente y los

⁵ El artículo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° 022-98/SUNAT establece que el operador solo emitirá documentos de atribución cuando, entre otros, distribuya ingresos y gastos a los partícipes.

dota con capacidad tributaria independiente a sus partes integrantes.

- Con relación a los consorcios sin contabilidad independiente, no son considerados contribuyentes a efectos del impuesto, por lo que la condición de contribuyente del citado impuesto recae sobre los partícipes.

6. Los consorcios y su capacidad tributaria

Del análisis desarrollado en los puntos precedentes y conforme a la autonomía del derecho tributario, se puede colegir que la capacidad tributaria de los consorcios se encuentra otorgada por las normas tributarias, en tanto que estas le conceden una situación jurídica especial respecto de los impuestos que regulan. Tal es el caso de la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas, punto que, además, se encuentra contemplado por el artículo N° 21 del Código Tributario⁶. En tal sentido, la capacidad tributaria es atribuida por las normas que regulan los tributos. Por tanto, a efectos del impuesto a la renta y del IGV, los consorcios con contabilidad independiente gozan de capacidad y se les atribuye calidad de contribuyentes.

Sin embargo, dicha capacidad se limita únicamente a ambos impuestos, tal como lo establece el Tribunal Fiscal:

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 estas. (RTF-JOO N° 10885-3-2015).

En consecuencia, es posible concluir que la capacidad tributaria de los consorcios con contabilidad independiente se circunscribe a la regulación expresa de cada tributo, como es el caso del impuesto a la renta y del IGV.

7. Los consorcios y la responsabilidad solidaria de sus partícipes

Habiendo revisado la capacidad tributaria de los consorcios con contabilidad independiente, se considera muy importante desarrollar lo concerniente a la responsabilidad solidaria de sus partícipes, máxime si se apunta que, civilmente, dicho contrato no genera una persona jurídica distinta, lo que implica que no se puede registrar ningún bien a su nombre. Asimismo, a la postre, este caso representa

6 Artículo N° 21: 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.

una dificultad en la ejecución de las obligaciones tributarias.

Ante dicho escenario y frente a posibles incumplimientos por parte del consorcio, la normativa tributaria regula tanto la responsabilidad solidaria de los partícipes del consorcio como sus alcances, en los artículos N° 18 y N° 20-A del Código Tributario. Así, el último párrafo del artículo N° 18 del Código Tributario 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.

De lo señalado en la norma precedente, se advierte que la atribución de responsabilidad solidaria, en el caso de consorcios, presupone lo que sigue:

- Una deuda determinada (contenida en un RD, OP, RM).
- Una deuda que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto.
- Inicio del trámite respectivo para la declaración de responsabilidad solidaria sobre la base de lo dispuesto en el artículo N° 18 del Código Tributario (en tanto que la declaración de responsabilidad solidaria no es automática).

Se considera, entonces, que, desde la perspectiva de la Administración Tributaria, la atribución de capacidad jurídica a los consorcios con contabilidad independiente, podría generar inconvenientes al momento de efectuar el cobro de las obligaciones tributarias, toda vez que, al no ser sujeto de derechos y obligaciones en el ámbito civil, el consorcio no cuenta con bienes muebles o inmuebles registrados a su nombre y que pudieran ser susceptibles de alguna medida cautelar, debiéndose, en la mayoría de los casos, recurrir a la atribución de responsabilidad solidaria. Esto podría dilatar la recuperación de las obligaciones y, en un peor escenario, imposibilitar su cobranza.

Los alcances de la responsabilidad solidaria se encuentran regulados en el artículo 20-A del Código Tributario, que establece en su numeral 1) lo siguiente:

La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud de lo señalado en el numeral 1 del artículo 17°, los numerales 1. y 2. del artículo 18° y el artículo 19.

En este punto, es importante precisar que, en casos de consorcio, la atribución de responsabilidad solidaria y sus alcances se encuentran regulados en los artículos N° 7, N° 18 y numeral 1 del artículo N° 20-A. Por tanto, no es relevante considerar el rol que desempeñaban los partícipes o su porcentaje de participación, siendo el criterio asumido por el Tribunal Fiscal cuando se señala:

(...) Que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en cuanto a que

se debería aplicar la deuda que corresponde según el porcentaje de cada consorciado, toda vez que, al tener la calidad de responsable solidario por la deuda generada por el consorcio en el que participó, la Administración se encontraba facultada para exigirle el pago de la totalidad de aquélla [sic], de conformidad con lo establecido en los artículos 7°, 18° y numeral 1 del artículo 20°-A del Código Tributario, puesto que la responsabilidad se atribuye de forma directa a los sujetos miembros o exmiembros de entes colectivos sin personalidad 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 (...). (RTF N° 1523-4-2016).

Asimismo, cabe precisar que, para la atribución de responsabilidad solidaria a los partícipes de los contratos de consorcio, no se requiere acreditar el dolo, culpa, negligencia grave o abuso de facultades de los miembros del consorcio, en tanto que la atribución de la responsabilidad no se da al amparo de lo previsto en el artículo N° 16 del citado cuerpo normativo. Así lo ha establecido el Tribunal Fiscal al señalar:

(...) No resulta atendible lo alegado por la recurrente respecto a que no existe Informe Técnico en donde se acredite que haya actuado con dolo, culpa o negligencia grave o abuso de facultades, de conformidad con el artículo 16° del Código Tributario, toda vez que de autos se advierte que la atribución de responsable solidario se realizó por el supuesto legal contenido en el último párrafo del artículo 18° del citado código, no siendo relevante analizar el dolo, culpa o negligencia grave, o el abuso de facultades, toda vez que dichos supuestos corresponden a la atribución de responsabilidad solidaria en calidad de representantes referidas en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16° y el 16°-A, del mencionado código, distinto al de materia de autos (...). (RTF N° 1804-4-2016).

Con relación a la aplicación del último párrafo del artículo N° 18 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal realiza una precisión importante en relación con los consorcios con contabilidad independiente. Este indica:

(...) No resulta amparable el planteamiento esgrimido 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 Código Tributario, pues dicha norma establece que 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, 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. (RTF N° 638-2-2017).

Respecto del procedimiento para atribuir la responsabilidad tributaria, el último párrafo del artículo N° 20-A establece lo siguiente: “(...) Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad”.

Por su parte, el Tribunal Fiscal precisó que no es necesario el inicio de un procedimiento de fiscalización, sino la emisión de una resolución de determinación, conforme lo establece el artículo N° 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 (RTF-JOO N° 10885-3-2015).

Finalmente, respecto del alcance de la responsabilidad solidaria atribuida, es preciso señalar que dicha responsabilidad no solo alcanza al pago de la deuda tributaria, sino también a las multas tributarias, tal como lo ha precisado la Administración Tributaria cuando señala:

En ese sentido, debemos concluir que la responsabilidad solidaria entre los sujetos miembros de entes colectivos sin personalidad jurídica a que se refiere el último párrafo del artículo 18° del TUO del Código Tributario alcanza no solo a la deuda tributaria que, por concepto de tributos y sus respectivos intereses, hubieran generado los referidos entes por la realización de sus operaciones, sino también a las multas e intereses moratorios correspondientes, aplicables por las infracciones cometidas por estos. (Carta N° 35-2015-SUNAT/60000).

8. Las medidas cautelares previas actuadas por la Administración Tributaria

Un tema que cobra relevancia frente al tratamiento otorgado a los consorcios con contabilidad independiente es el relacionado a las medidas cautelares, en específico a las medidas cautelares previas, dada su importancia al momento de buscar garantizar las deudas que pudieran generarse durante los procedimientos de fiscalización iniciados contra dichos contribuyentes. Al respecto, corresponde analizar la procedencia de dichas medidas frente a los consorcios con contabilidad independiente, puesto que, si bien las normas del impuesto a la renta y del IGV le atribuyen personería jurídica, societariamente, dicho contrato no genera una persona jurídica distinta a la de sus partes, lo que implica que no se pueda registrar ningún bien a su nombre, hecho que podría dificultar la ejecución de las obligaciones tributarias.

A criterio del Tribunal Fiscal⁷, frente a una deuda impaga, la Administración se

⁷ RTF N° 2891-7-2012: Que, en ese orden de ideas, de lo enunciado en los considerandos anteriores, se tiene que, si bien con la suscripción del contrato de consorcio no se generó una persona jurídica, no es menos cierto también que, para efectos tributarios, tal consorcio adquirió personería jurídica al llevar contabilidad independiente, por lo que los ingresos derivados del contrato suscrito por la quejosa con la Municipalidad Distrital de Bellavista forman parte de su patrimonio y no de la empresa (partícipe),

encuentra impedida de trabar medidas cautelares previas contra los partícipes del consorcio con contabilidad independiente. Asimismo, de la revisión de la normativa actual, se advierte que no se permite a la Administración trabar medidas cautelares previas al amparo de lo establecido en el artículo N° 58 del Código Tributario, es decir, antes de la emisión de resoluciones de determinación u órdenes de pago, respecto de los partícipes de un consorcio con contabilidad independiente, toda vez que, como se ha señalado, para la declaración de responsabilidad solidaria, se requiere la existencia de una deuda que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la Ley, punto que debería ser materia de regulación expresa, en tanto, dentro de un proceso de fiscalización o verificación llevado contra un consorcio con contabilidad independiente, podría surgir la necesidad de garantizar la deuda tributaria previa a la emisión de los actos administrativos correspondientes. Asimismo, considerando que el consorcio, al no ser sujeto de derechos y obligaciones en el ámbito civil, no cuenta con bienes muebles o inmuebles registrados a su nombre que puedan ser susceptibles de alguna medida cautelar, debería permitirse a la Administración la posibilidad de actuar dichas medidas frente a los partícipes del consorcio.

Por todo lo dicho, se considera importante realizar un análisis respecto de la normativa vigente a efectos de proponer los cambios normativos correspondientes. Asimismo, se deberá tomar en cuenta las dificultades operativas en la recuperación de las obligaciones tributarias que genera la atribución de personería jurídica en los consorcios con contabilidad independiente.

9. Conclusiones

- Las normas del impuesto a la renta y del IGV les atribuyen personería jurídica a los consorcios con contabilidad independiente; sin embargo, societariamente, dicho contrato no genera una persona jurídica distinta a la de sus partícipes.
- La responsabilidad solidaria atribuida a los partícipes de los contratos de consorcio se encuentra regulada en el último párrafo del artículo N° 18 del Código Tributario, por lo que, a efectos de su declaración, no se requiere acreditar el dolo, culpa, negligencia grave o abuso de facultades de los miembros del consorcio si la atribución de la responsabilidad no se da al amparo de lo previsto en el artículo N° 16 del citado cuerpo normativo.
- La normativa actual no permite a la Administración trabar medidas cautelares previas, al amparo de lo establecido en el artículo N° 58 del Código Tributario, frente a una deuda impaga generada por un consorcio con contabilidad independiente,

los mismos que van a ser registrados en la contabilidad propia del consorcio y sobre las cuales se encontrara obligada a tributar como contribuyente independiente.

Que, asimismo, cabe señalar que, será respecto de los resultados positivos del negocio que arroje el consorcio, que la empresa (partícipe) obtenga ingresos en la proporción contractual establecida, ingresos respecto de los cuales la Administración bien podría dirigir su cobro. Lo mismo ocurriría respecto de los ingresos que pudiese obtener la empresa (partícipe) por la facturación de trabajos que pudiese haber efectuado directamente al consorcio.

toda vez que el mencionado artículo precisa la previa emisión de resoluciones de determinación u órdenes de pago para la procedencia de dichas medidas.

- Para la declaración de la responsabilidad solidaria de los partícipes de un consorcio con contabilidad independiente, se requiere la existencia de una deuda que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la Ley, punto que debería ser materia de regulación expresa, en tanto, dentro de un proceso de fiscalización o verificación llevado contra un consorcio con contabilidad independiente, podría surgir la necesidad de garantizar la deuda tributaria previa a la emisión de los actos administrativos correspondientes. Asimismo, considerando que el consorcio, al no ser sujeto de derechos y obligaciones en el ámbito civil, no cuenta con bienes muebles o inmuebles registrados a su nombre que puedan ser susceptibles de alguna medida cautelar, debería permitirse a la Administración la posibilidad de actuar dichas medidas frente a los partícipes del consorcio.
- Los consorcios sin contabilidad independiente no constituyen contribuyentes para la LIR y la Ley del IGV. Por tanto, deben tributar en cabeza de cada uno de los partícipes, razón por la cual las medidas cautelares que pudieran ordenarse a efectos de asegurar el cobro de las obligaciones tributarias van dirigidas contra cada uno de los miembros y pueden trabarse en la proporción de su participación dentro del consorcio, y que se encuentren en poder de terceros, sin necesidad de una previa declaración de responsabilidad solidaria, tal como lo ha establecido el Tribunal Fiscal⁸.

10. Recomendaciones

Resulta importante analizar la posibilidad de modificar el último párrafo del artículo N° 18 (respecto de cómo la responsabilidad solidaria recae sobre la deuda que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la Ley), así como el artículo N° 56 del Código Tributario a efectos de incorporar, como supuesto para la procedencia de las medidas cautelares previas, la naturaleza jurídica especial de los consorcios con contabilidad independiente. Esto le permitiría a la Administración actuar directamente contra los partícipes de dichos contratos, dado que, al no ser el consorcio sujeto de derechos y obligaciones en el ámbito civil, no cuenta con bienes muebles o inmuebles registrados a su nombre, que puedan ser susceptibles de alguna medida cautelar que asegure el recupero de la deuda.

8 RTF N° 769-Q-2013: Que, mediante la Resolución Coactiva (...) de 24 de julio de 2013, emitida dentro del Expediente Coactivo (..), la Administración señaló que, al contar el deudor (...) con una participación del 50 % como integrante del Consorcio SICCE, el embargo en forma de retención a terceros ordenado debería realizarse hasta por el 50 % de los saldos por pagar al Consorcio SICCE, debiendo el tercero retenedor Municipalidad Distrital de El Carmen de la Frontera descontar esa cantidad del monto facturado por el Consorcio SICCE y/o el quejoso y/o el deudor y/o cualquier otro tercero designado al cobro, precisando que ese embargo mantenía todos sus efectos, debiendo la Municipalidad Distrital de El Carmen de la Frontera cumplir su obligación, como tercero, de retener y emitir en su oportunidad un cheque de gerencia o certificado, expresado en moneda nacional, al tipo de cambio vigente a la fecha de entrega, a nombre de SUNAT(...).

11. Referencias bibliográficas

- SUNAT. (2003). Informe N° 162-2003-SUNAT/B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i1622003.htm>
- SUNAT. (2004). Informe N° 196-2004-SUNAT/2B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i1962004.htm>
- SUNAT. (2009). Informe N° 165-2009-SUNAT/2B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i165-2009.htm>
- SUNAT. (2010). Informe N° 173-2010-SUNAT/2B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i173-2010.pdf>
- SUNAT. (2015). Carta N° 35-2015-SUNAT/60000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/c035-2015.pdf>
- SUNAT. (2016). Informe N° 156-2016-SUNAT/5D0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i156-2016.pdf>
- SUNAT. (2016). Informe N° 184-2016/SUNAT-5D0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i184-2016.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2012). RTF N° 2891-7-2012. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/7/2012_7_02891.pdf
- Tribunal Fiscal. (2013). RTF N° 769-Q-2013. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/Q/2013_Q_00769.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015). RTF-JOO N° 10885-3-2015. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/3/2015_3_10885.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016). RTF N° 1523-4-2016. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/4/2016_4_01523.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016). RTF N° 1804-4-2016. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/4/2016_4_01804.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017). RTF N° 638-2-2017. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/2/2017_2_00638.pdf

Tribunal Fiscal. (2017). RTF N° 1928-2-2017. Recuperado de
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/
PDFS/2017/2/2017_2_01928.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/2/2017_2_01928.pdf)

Fecha de recepción: 28/02/2019

Fecha de aceptación: 29/03/2019

Correspondencia: nataly.montesinos@unmsm.edu.pe