



**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS**  
**TRIBUNAL FISCAL**

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA INTEGRACIÓN NACIONAL Y EL RECONOCIMIENTO DE NUESTRA DIVERSIDAD"

**ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2012-16**

**TEMA : DETERMINAR SI LOS CONSORCIOS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE A LA DE SUS PARTES CONTRATANTES TIENEN CAPACIDAD PROCESAL PARA SER PARTE EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS QUE NO ESTÁN RELACIONADOS CON OBLIGACIONES RESPECTO DE LAS QUE SE LES CONSIDERA DEUDORES TRIBUTARIOS.**

**FECHA** : 30 de julio de 2012  
**HORA** : 5:00 p.m.  
**MODALIDAD** : Video Conferencia  
**LUGAR** : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores  
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

|                   |                         |                      |                       |
|-------------------|-------------------------|----------------------|-----------------------|
| <b>ASISTENTES</b> | Luis Ramírez M.         | Marina Zelaya V.     | Sergio Ezeta C.       |
|                   | Víctor Castañeda A.     | Mariella Casalino M. | Miguel De Pomar S.    |
|                   | Ada Flores T.           | Caridad Guarníz C.   | Jesús Fuentes B.      |
|                   | Ana María Cogorno P.    | Pedro Velásquez L.R. | Marco Huamán S.       |
|                   | Elizabeth Winstanley P. | Doris Muñoz G.       | Patricia Meléndez K.  |
|                   | Cristina Huertas L.     | Gary Falconí S.      | Rossana Izaguirre Ll. |
|                   | Renée Espinoza B.       | Gabriela Márquez P.  | Lily Villanueva A.    |
|                   | Jorge Sarmiento D.      | Luis Cayo Q.         | Juana Pinto de A.     |
|                   | Rosa Barrantes T.       | Zoraida Olano S.     |                       |

|                      |                           |                                    |
|----------------------|---------------------------|------------------------------------|
| <b>NO ASISTENTES</b> | Licette Zúñiga D.         | (Vacaciones: fecha de votación)    |
|                      | José Martel S.            | (Vacaciones: fecha de votación)    |
|                      | Roxana Ruiz A.            | (Vacaciones: fecha de suscripción) |
|                      | Lorena Amico De Las Casas | (Vacaciones: fecha de suscripción) |
|                      | Raúl Queuña Díaz          | (Vacaciones: fecha de suscripción) |
|                      | Carmen Terry R.           | (Vacaciones: fecha de suscripción) |
|                      | Carlos Moreano V.         | (Vacaciones: fecha de suscripción) |

**I. ANTECEDENTES:**

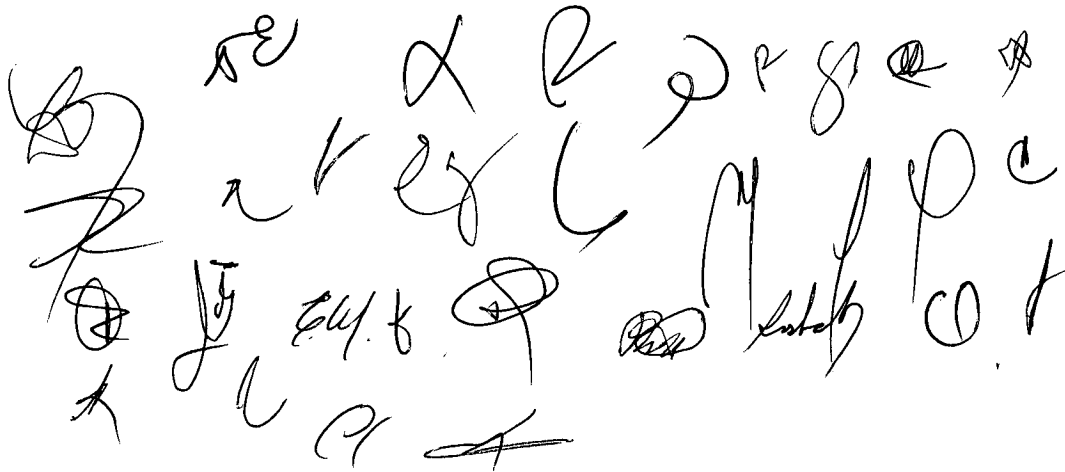
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

**II. AGENDA:**

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, los acuerdos adoptados y sus fundamentos, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

**" Los contratos de consorcio que llevan 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".**

**El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano".**

A collection of approximately 15 handwritten signatures and initials in black ink, arranged in a loose, overlapping cluster. The signatures vary in style, with some being more legible and others being highly stylized or cursive. Some appear to include names or abbreviations, while others are purely symbolic marks.

TEMA :

DETERMINAR SI LOS CONSORCIOS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE A LA DE SUS PARTES CONTRATANTES TIENEN CAPACIDAD PROCESAL PARA SER PARTE EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS QUE NO ESTÁN RELACIONADOS CON OBLIGACIONES RESPECTO DE LAS QUE SE LES CONSIDERA DEUDORES TRIBUTARIOS.

|                 | PROPUESTA 1  | PROPUESTA 2   | VOTO DISCREPANTE  |
|-----------------|--|---|---|
|                 | Los contratos de consorcio que llevan 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.<br><br>Fundamento: Ver del propuesta 1 del Informe. | Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes 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.<br><br>Fundamento: Ver del propuesta 2 del Informe. | Los contratos de consorcio que llevan 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. Sin embargo, ante actos administrativos dirigidos contra los mencionados contratos los consorciados tienen capacidad procesal respecto de los bienes comunes afectados para la ejecución del contrato de consorcio, teniéndose por ejercido su derecho de acción de las partes contratantes cuando el consorcio cuestione tales actos en los anotados procedimientos.<br><br>Fundamento: Ver fundamento adjunto. |
| <b>Vocales</b>  |  |   |   |
| Dra. Olano      | X  |   |   |
| Dra. Zúñiga     | (vacaciones)   | (vacaciones)  |   |
| Dra. Amico      |  | X   |   |
| Dr. Ramírez     |  | X   |   |
| Dra. Zelaya     | X  |   |   |
| Dr. Ezeta       | X  |   |   |
| Dr. Castañeda   | X  |   |   |
| Dra. Casalino   | X  |   |   |
| Dr. Queuña      |  | X   |   |
| Dr. De Pomar    |  | X   |   |
| Dra. Flores     | X  |   |   |
| Dra. Guarniz    | X  |   |   |
| Dr. Fuentes     | X  |   |   |
| Dra. Cogorno    | X  |   |   |
| Dr. Velásquez   | X  |   |   |
| Dr. Huamán      |  |   | X   |
| Dra. Winstanley |  |   | X   |
| Dr. Martel      | (vacaciones)   | (vacaciones)  |   |
| Dra. Muñoz      |  | X   |   |
| Dra. Meléndez   |  | X   |   |
| Dra. Terry      |  | X   |   |
| Dra. Huertas    | X  |   |   |
| Dr. Falconi     | X  |   |   |
| Dra. Izaguirre  | X  |   |   |
| Dra. Espinoza   | X  |   |   |
| Dra. Márquez    | X  |   |   |
| Dra. Villanueva | X  |   |   |
| Dr. Moreano     |  |   | X   |
| Dr. Cayo        |  |   | X   |
| Dr. Sarmiento   |  |   | X   |
| Dra. Pinto      | X  |   |   |
| Dra. Barrantes  |  | X   |   |
| Dra. Ruiz       | X  |   |   |
| <b>Total</b>    | <b>18</b>  | <b>8</b>  | <b>5</b>  |

## FUNDAMENTO DEL VOTO DISCREPANTE DE LA SALA 10

El artículo 438° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes, precisando que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debiendo constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

El artículo 445° de la mencionada ley define al contrato de consorcio como aquel mediante 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. Asimismo, prevé que corresponde a cada contratante realizar las actividades propias del consorcio que se le encarguen y aquéllas a que se ha comprometido y que al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme con los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.

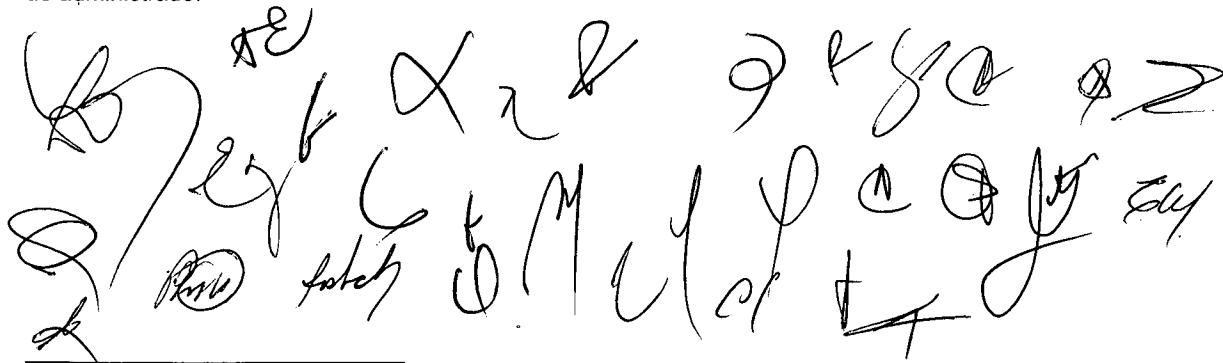
De las normas antes mencionadas se tiene que nuestro ordenamiento jurídico no le otorga personalidad jurídica ni capacidad jurídica civil —entendida esta última como capacidad de goce y de ejercicio— a los contratos de consorcios en tanto tipo de contrato asociativo, sin embargo tratándose de contratos consorcios con contabilidad independiente a la de sus partes contratantes las normas que crean ciertos impuestos le atribuyen capacidad jurídica tributaria, definida por Sotelo Castañeda <sup>1</sup> como aquella aptitud legal para ser sujeto pasivo de una obligación tributaria, la cual no necesariamente se mide con relación a la capacidad jurídica civil (ni en la forma de capacidad de goce ni de ejercicio), lo que no significa que la capacidad jurídica tributaria desconozca, niegue o se oponga a la capacidad civil, o que la contradiga y desdén.

En efecto, aun cuando los contratos de consorcio con contabilidad independiente no tengan capacidad jurídica civil lo cierto es que tienen capacidad jurídica tributaria por atribución expresa de la Ley del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas por ser contribuyentes de los citados impuestos, teniendo por tanto "la potencialidad jurídica o legal atribuida por el sistema normativo para ser parte pasiva de la obligación tributaria"<sup>2</sup>, y por ende, la titularidad de derechos y obligaciones en su calidad de sujeto pasivo de tales impuestos.

Dado que de conformidad con el artículo 52° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, tienen capacidad procesal las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes pertinentes, al calificar los contratos de consorcio con contabilidad independiente como sujetos del Impuesto del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta, éstos tienen capacidad jurídica tributaria y, por ende, capacidad procesal en cuanto a los procedimientos relacionados con obligaciones respecto de las que se les considera deudores tributarios. Distinto es el caso de los contratos de consorcio con contabilidad independiente que no tienen calidad de deudores tributarios, los cuales no tienen capacidad jurídica tributaria como tampoco capacidad procesal.

Ahora bien, el artículo 51° de la citada Ley considera administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto: 1) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos, 2) Aquellos que, sin haber iniciado el procedimiento, posean derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión a adoptarse. Asimismo, el artículo 52° de la citada ley precisa que tienen capacidad procesal ante las entidades las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes.

A su vez, el numeral 60.3 del artículo 60° de la mencionada Ley prevé que los terceros pueden apersonarse en cualquier estado del procedimiento, teniendo los mismos derechos y obligaciones de los participantes en él. Sobre el particular, Morón Urbina<sup>3</sup> indica que la relación jurídica procesal afecta de diversas maneras a otras personas distintas a las originalmente relacionadas, y que la calidad de tercero sólo permanece en tanto éste no intervenga o participe en el procedimiento, toda vez que cuando ingresa, adquiere de pleno derecho el carácter de administrado.



<sup>1</sup> Sotelo Castañeda, Eduardo: *Sujeción pasiva en la obligación tributaria*. En: *Revista Derecho Sociedad*, N° 15, Año XII, 2000, pág. 193.

<sup>2</sup> Sotelo Castañeda, *ibidem*.

<sup>3</sup> Morón Urbina, Morón Urbina, Juan Carlos: *Comentarios Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General*, pág. 194.

Si según el artículo 446° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los bienes que los miembros del contrato de 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 concluye que respecto de actos que tengan por finalidad afectar tales bienes comunes, las partes del contrato (consorciados) tienen legitimidad para obrar en defensa de sus intereses y derechos sobre los bienes comunes afectados a la ejecución de dicho contrato.

Lo anterior no se ve enervado ante la existencia de actos administrativos dirigidos a consorcios con contabilidad independiente que no tienen calidad de deudores tributarios ni capacidad procesal para seguir un procedimiento administrativo tributario con motivo de tales actos, pues en tal supuesto los consorciados podrán acudir a tal procedimiento y acceder a la condición de administrados como parte del mencionado procedimiento al tener capacidad procesal y jurídica en los términos del artículo 52° de la Ley General del Procedimiento Administrativo, como también legitimidad para obrar respecto de actos administrativos que afectan los bienes de propiedad común asignados al contrato de consorcio, conforme con lo dispuesto en el artículo 51° de la citada ley.

Así, cabe que los mencionados consorciados ejerzan su derecho de acción con la actuación no sólo de sus representantes premunidos de los respectivos poderes, sino que también debe entenderse ejercido tal derecho a través de la actuación de facto del consorcio. En efecto, ante la formulación de un recurso impugnativo o remedio procesal por parte del consorcio respecto de actos de determinación de deuda y/o cobranza coactiva emitidos a su nombre, el órgano resolutor competente, en atención a los principios de informalismo y de eficacia<sup>4</sup>, debe considerar que dicha recurso o remedio se formula –en el procedimiento que se inicia– por cuenta de sus partes consorciadas, admitiéndolo a trámite y emitiendo pronunciamiento –en salvaguarda de su derecho de legítima defensa y del principio del debido procedimiento<sup>5</sup>–, no debiendo declararse su improcedencia.

<sup>4</sup> Según la Norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, son principios del procedimiento administrativo, entre otros, los siguientes:

**Principio de informalismo.-** Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

**Principio de eficacia.-** Los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados.

En todos los supuestos de aplicación de este principio, la finalidad del acto que se privilegie sobre las formalidades no esenciales deberá ajustarse al marco normativo aplicable y su validez será una garantía de la finalidad pública que se busca satisfacer con la aplicación de este principio.

<sup>5</sup> El acápite 1.2 del numeral 1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General el procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente, entre otros, en el principio del debido procedimiento por el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.


TEMA :

DETERMINAR SI LOS CONSORCIOS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE A LA DE SUS PARTES CONTRATANTES TIENEN CAPACIDAD PROCESAL PARA SER PARTE EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS QUE NO ESTÁN RELACIONADOS CON OBLIGACIONES RESPECTO DE LAS QUE SE LES CONSIDERA DEUDORES TRIBUTARIOS.


| PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO. |   |  |
|---|---|--|
|   | PROPUESTA 1   | PROPUESTA 2  |
|   | El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano. | El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario. |
| <b>Vocales</b>  |   |  |
| Dra. Olano  | X   |  |
| Dra. Zúñiga   | (vacaciones)  | (vacaciones)   |
| Dra. Amico  | X   |  |
| Dr. Ramírez   | X   |  |
| Dra. Zelaya   | X   |  |
| Dr. Ezeta   | X   |  |
| Dr. Castañeda   | X   |  |
| Dra. Casalino   | X   |  |
| Dr. Queuña  | X   |  |
| Dr. De Pomar  | X   |  |
| Dra. Flores   | X   |  |
| Dra. Guarniz  | X   |  |
| Dr. Fuentes   | X   |  |
| Dra. Cogorno  | X   |  |
| Dr. Velásquez   | X   |  |
| Dr. Huamán  | X   |  |
| Dra. Winstanley   | X   |  |
| Dr. Martel  | (vacaciones)  | (vacaciones)   |
| Dra. Muñoz  | X   |  |
| Dra. Meléndez   | X   |  |
| Dra. Terry  | X   |  |
| Dra. Huertas  | X   |  |
| Dr. Falconí   | X   |  |
| Dra. Izaguirre  | X   |  |
| Dra. Espinoza   | X   |  |
| Dra. Márquez  | X   |  |
| Dra. Villanueva   | X   |  |
| Dr. Moreano   | X   |  |
| Dr. Cayo  | X   |  |
| Dr. Sarmiento   | X   |  |
| Dra. Pinto  | X   |  |
| Dra. Barrantes  | X   |  |
| Dra. Ruiz   | X   |  |
| <b>Total</b>  | <b>31</b>   |  |

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.

  
Lorena Amico De Las Casas  
Fecha 07/08/2012


  
Marina Zelaya Vidal

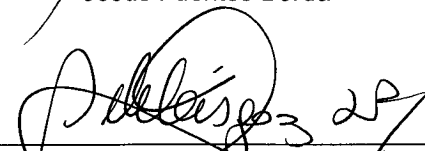
  
Víctor Castañeda Altamirano

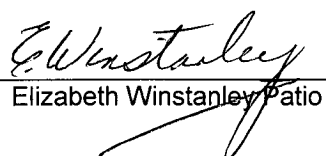


Raúl Queuña Díaz  
Fecha 6/8/12

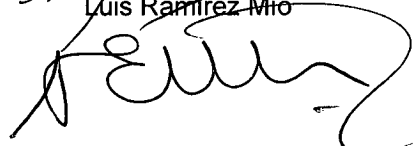
  
Ada Flores Talavera

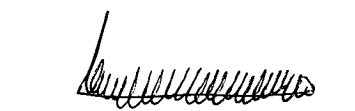
  
Jesús Fuentes Borda

  
Pedro Velásquez López Raygada

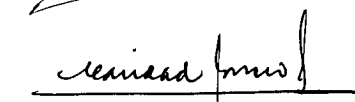
  
Elizabeth Winstanley Patio

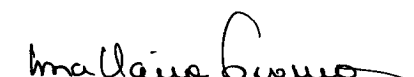
  
Luis Ramírez Mío

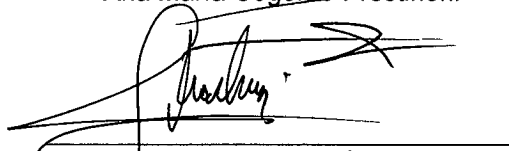
  
Sergio Ezeta Carpio

  
Mariella Casalino Mannarelli

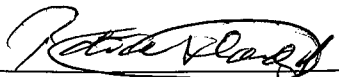
  
Miguel de Pomar Shiota

  
Caridad Guarníz Cabell

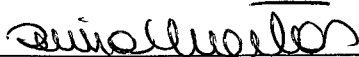
  
Ana María Cogorno Prestinoni

  
Marco Huamán Sialer

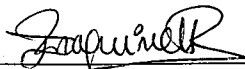
  
Doris Muñoz García



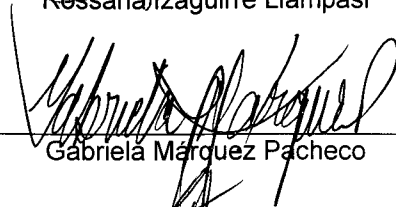
Patricia Meléndez Kohatsu



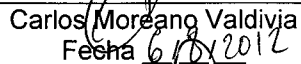
Cristina Huertas Lizarzaburu



Rossana Izaguirre Llampasi



Gabriela Márquez Pacheco



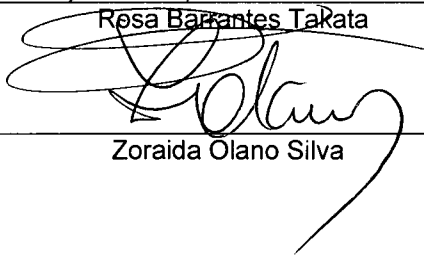
Carlos Moreano Valdivia  
Fecha 6/8/2012



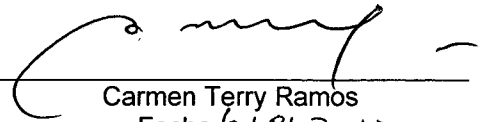
Luis Cayo Quispe



Rosa Barrantes Takata



Zoraida Olano Silva

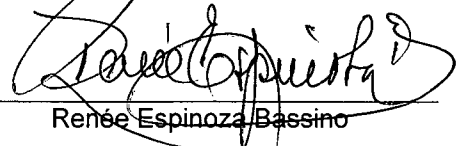


Carmen Terry Ramos

Fecha 6/8/2012



Gary Falconí Sinche



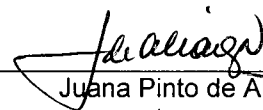
Renée Espinoza Bassino



Lily Villanueva Aznarán



Jorge Sarmiento Díaz



Juana Pinto de Aliaga



Roxana Ruiz Abarca

Fecha 6/08/2012



## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA: DETERMINAR SI LOS CONSORCIOS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE A LA DE SUS PARTES CONTRATANTES TIENEN CAPACIDAD PROCESAL PARA SER PARTE EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS QUE NO ESTÁN RELACIONADOS CON OBLIGACIONES RESPECTO DE LAS QUE SE LES CONSIDERA DEUDORES TRIBUTARIOS.**

### I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El artículo 438° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, considera que es contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Agrega dicho artículo que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el registro.

Asimismo, entre los contratos asociativos, el artículo 445° de la citada ley define al contrato de consorcio como aquel 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.

Por otro lado, el artículo 51° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, dispone que se consideran administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos y aquellos que, sin haber iniciado el procedimiento, posean derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión a adoptarse. Ahora bien, en cuanto a la capacidad procesal, el artículo 52° prevé que ante las entidades tienen dicha capacidad las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes.

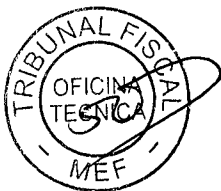
Por su parte, en materia tributaria, el artículo 21° del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>1</sup>, señala que tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Así, por ejemplo, el artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>2</sup> prevé entre los contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas y otorga tal calidad, para efectos de dicha ley, entre otros, a los consorcios que lleven contabilidad independiente a la de las partes contratantes. En similar sentido, el artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo<sup>3</sup>, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, prevé que son contribuyentes del Impuesto General a las Ventas los consorcios que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

<sup>1</sup> Decreto Supremo N° 135-99-EF.

<sup>2</sup> Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

<sup>3</sup> Decreto Supremo N° 055-99-EF.



Se aprecia que al amparo de la autonomía conceptual de la que goza el Derecho Tributario, para efectos del Impuesto a la Renta, el contrato de consorcio que lleva contabilidad independiente es una persona jurídica a pesar que su regulación común, prevista en la Ley General de Sociedades, dispone que éste no implica la creación de una persona jurídica distinta.

En tal virtud y en concordancia con el artículo 21° del Código Tributario, los contratos de consorcio que lleven contabilidad independiente tienen capacidad tributaria para los efectos de la Ley del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas.

En el presente caso, es necesario dilucidar si fuera de los casos en los que la ley ha considerado como contribuyentes o sujetos del impuesto a los consorcios que llevan contabilidad independiente, éstos tienen capacidad para iniciar o ser parte en cualquier procedimiento administrativo relacionado con obligaciones formales o sustanciales vinculadas con tributos respecto de los cuales no han sido considerados como deudores tributarios.

En efecto, es relevante determinar si los efectos de las disposiciones tributarias que otorgan capacidad tributaria a los consorcios que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes pueden hacerse extensivos a otros tributos o a otras áreas del ordenamiento jurídico a fin de dotarlos de capacidad jurídica para actuar en distintas etapas de cualquier procedimiento administrativo, incluyendo aquellos casos en los que no actúan como deudores tributarios.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario, el cual establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, entre otras, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

## II. ANTECEDENTES

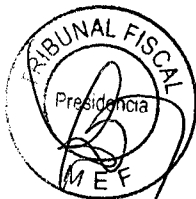
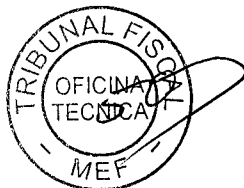
Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden revisarse en los Anexos I y II.

## III. PROPUESTAS

### PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

Los contratos de consorcio que llevan 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.



## FUNDAMENTO

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 438° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los contratos asociativos son aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Agrega dicho artículo que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el registro.

Asimismo, la citada ley prevé que para el cumplimiento del contrato, cada contratante está obligado a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato. Al respecto, se precisa que si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades<sup>4</sup>.

Uno de los contratos asociativos regulados por la Ley General de Sociedades es el de consorcio, por lo que a éste le son atribuibles las características que se prediquen de los contratos asociativos y aplicables las reglas comunes previstas para aquellos. En tal sentido, es importante destacar aquellas que doctrinariamente se atribuyen a este tipo de contratos y que han sido reflejadas en la legislación citada. Entre estas características, se tiene las siguientes<sup>5</sup>:

- a. Con estos contratos se persigue un fin común, de carácter principal, para todos los que intervienen.
- b. No dan lugar a la formación de una persona jurídica.
- c. Tienen por objeto la participación o integración en negocios o empresas determinadas.

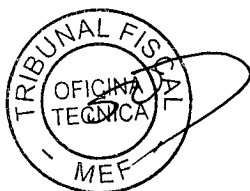
Ahora bien, el artículo 445° de la citada ley define al contrato de consorcio como aquel mediante el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía. Asimismo, se prevé que corresponde a cada contratante realizar las actividades propias del consorcio que se le encarguen y aquéllas a que se ha comprometido y que al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme con los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.

Sobre el contrato de consorcio se ha indicado que es de naturaleza asociativa y por definición, no constitutivo de una sociedad, siendo que la intención de las partes contratantes es participar en un determinado negocio y obtener un beneficio por la actividad conjunta, asumiendo cada una las actividades que se le encarguen en el contrato. Así, explica MONTOYA MANFREDI, a través de un contrato de consorcio, las partes no se unen para establecer una relación jurídica permanente dentro de una forma societaria sino que cada una es independiente y conserva su autonomía<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Asimismo, se prevé que la entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecida en el contrato. A falta de estipulación de las partes, se aplicarán las normas previstas para los aportes establecidas en dicha ley, en cuanto sea posible.

<sup>5</sup> En este sentido, véase: ELIAS, Enrique, *Derecho Societario Peruano. Ley General de Sociedades del Perú*, Tomo II, Normas Legales, 2000, Trujillo, p. 1171.

<sup>6</sup> Al respecto, véase: MONTOYA MANFREDI, Ulises, MONTOYA ALBERTI, Ulises y MONTOYA ALBERTI, Hernando, *Derecho Comercial*, Tomo I, Grijley, 2004, Lima, p. 439. Asimismo, ZEGARRA MULÁNOVICH explica que "la exclusión por todos los intervinientes de la posibilidad de actuar "por cuenta y en nombre de un centro autónomo de intereses y de imputación"



En efecto, son características del contrato de consorcio el hecho de que no se crea a través de éste una persona jurídica, por lo que no cuenta con razón o denominación social y patrimonio propio<sup>7</sup>.

Al no existir una personería jurídica independiente, es indispensable y característico de este contrato la participación activa y directa de cada uno de los contratantes y la vinculación directa de éstos con los terceros<sup>8</sup>. Asimismo, es consecuencia de esta falta de personería jurídica que los bienes que se afecten al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido los contratantes, continúen siendo de propiedad exclusiva de éstos y que la adquisición conjunta de determinados bienes se regule por las reglas de la copropiedad<sup>9</sup>.

En este sentido, TALLEDO MAZÚ explica que en el consorcio las ganancias son transferidas a las partes a medida que son obtenidas y que no hay un fondo patrimonial común nacido de los aportes y acrecentado por utilidades retenidas como sí sucede en las sociedades. Asimismo, señala que la existencia de tal patrimonio común no es necesaria debido al tipo de actividad que realiza el consorcio y a la participación activa y directa de los contratantes, lo cual también explica que los bienes adquiridos por el consorcio sean propiedad de éstos en calidad de copropietarios<sup>10</sup>.

De otro lado, en cuanto a la responsabilidad de las partes contratantes, se ha previsto que cada una de ellas se vinculará individualmente con terceros en el desempeño de la actividad que le corresponde en el consorcio, por lo que éstas adquieren los derechos y asumen las obligaciones que correspondan a título particular<sup>11</sup>. Asimismo, la ley dispone que en sus relaciones con terceros la responsabilidad entre consorciados será solidaria sólo si así se pacta en el contrato o lo dispone la ley<sup>12</sup>. Al respecto, MONTOYA MANFREDI explica que la

---

(la exclusión del ánimo de formar sociedad), distingue claramente a los contratos meramente asociativos de los "de institución". Al respecto, véase: ZEGARRA MULÁNOVICH, Álvaro, "Régimen general de los contratos asociativos mercantiles, con particular referencia a su duración temporal" en: *Revista de Derecho*, Vol. 11, Universidad de Piura, 2010, Piura, p. 144.

<sup>7</sup> En este sentido, MONTOYA MANFREDI considera que al no generarse una persona jurídica, los contratos de consorcio no cuentan con los atributos de las personas y en consecuencia, no tienen nombre o denominación. Al respecto, véase: MONTOYA MANFREDI, Ulises, MONTOYA ALBERTI, Ulises y MONTOYA ALBERTI, Hernando, *Op. Cit.*, p. 440.

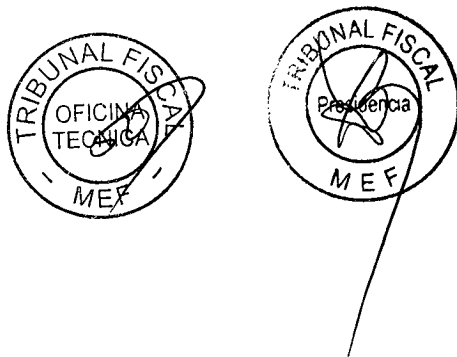
<sup>8</sup> En tal sentido, TALLEDO MAZÚ considera que una característica del contrato de consorcio es la vinculación directa de las partes con terceros, individualmente y en conjunto. Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, "La asociación en participación, el consorcio y el joint venture: aspectos contractuales y tributarios" en: *Cuadernos Tributarios*, N° 22, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 1998, Lima, p. 31.

<sup>9</sup> En este sentido, véase el artículo 446° de la Ley General de Sociedades.

<sup>10</sup> Al respecto, véase TALLEDO MAZÚ, *Op. Cit.*, p. 34.

<sup>11</sup> Igualmente, en este sentido véase el artículo 447° de la citada ley.

<sup>12</sup> En este sentido, véase el anotado artículo 447° de la Ley General de Sociedades. Al respecto, son ilustrativos el artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 36° del Decreto Legislativo N° 1017, Decreto Legislativo que aprueba la Ley de Contrataciones del Estado. El primero dispone 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 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". Asimismo, el segundo artículo citado señala que en los procesos de selección pueden participar distintos postores en consorcio, sin que ello implique crear una persona jurídica diferente, para lo cual es necesario acreditar la existencia de una promesa formal de consorcio, la cual se perfeccionará una vez consentido el otorgamiento de la buena pro y antes de la suscripción del contrato. Asimismo, se dispone que las partes del consorcio responderán solidariamente ante la entidad por todas las consecuencias derivadas de su participación individual en el consorcio durante los procesos de selección, o de su participación en conjunto en la ejecución del contrato derivado de éste. También agrega que quienes participan en consorcio deben designar un representante común con poderes suficientes para ejercitar los derechos y cumplir las obligaciones que se deriven de su calidad de postores y del contrato hasta la liquidación del mismo.



administración de los negocios consorciados estará determinada en el contrato, en el cual debe precisarse las facultades y responsabilidades de cada una de las partes como propias o en conjunto.

Por consiguiente, de lo anotado puede concluirse que cuando se celebra un contrato de consorcio, las partes intervinientes unen esfuerzos para participar activamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico sin que exista *affectio societatis*. Dicha característica ha sido recogida por la ley, la cual dispone que este contrato no implica la creación de una persona jurídica distinta y separada de los contratantes, por lo que sólo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de éste así como los derechos que corresponden a cada una de las partes, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, entre otros.

Se tiene también que debido a dicha falta de personalidad jurídica, el consorcio no cuenta con un patrimonio propio distinto al de los contratantes, a diferencia de lo que sucede en una sociedad, sino que los bienes que se afectan para el cumplimiento del contrato permanecen en la esfera patrimonial de los consorciados. Incluso, de adquirirse bienes éstos serán propiedad de aquellos, quienes tendrán calidad de copropietarios.

Ahora bien, en cuanto a la actividad de los consorciados y su responsabilidad, se ha dispuesto que cada uno se relacionará con terceros de manera individual, asumiendo obligaciones que le son propias y entre ellos solo habrá responsabilidad solidaria en caso que así se haya pactado o si lo ordena la ley.

De otro lado, en el ámbito tributario, el artículo 21° del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>13</sup> dispone 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”*. De manera que un ente de tipo colectivo que carece de personalidad jurídica tendrá capacidad tributaria en la medida que la ley le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones tributarias, entendiendo por tal capacidad a la aptitud para ser la parte pasiva en una relación jurídica tributaria principal<sup>14</sup>.

Por su parte, la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, atribuye la calidad de administrado en un procedimiento administrativo concreto a quienes lo promueven como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos y a los que sin haber iniciado el procedimiento, poseen derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión que se adopte. Prevé además que tendrán capacidad procesal ante las entidades las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes<sup>15</sup>.

De lo expuesto se advierte que para poder promover o participar en un procedimiento administrativo tributario, es necesario gozar de capacidad procesal, la cual a su vez depende

<sup>13</sup> Decreto Supremo N° 135-99-EF.

<sup>14</sup> En este sentido, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, De Palma, 1995, Buenos Aires, p. 256.

<sup>15</sup> Al respecto, véanse los artículos 51° y 52° de la Ley N° 27444.



del goce de capacidad jurídica. En el caso analizado, debido a su naturaleza contractual y a la falta de personalidad jurídica independiente, el consorcio como tal y por sí mismo carece de capacidad jurídica. Sin embargo, las normas tributarias, en virtud de la autonomía del Derecho Tributario, le otorgan en ciertos casos la calidad de sujeto de derechos y obligaciones tributarias, y al obtener dicha titularidad, se le reconoce por tanto la capacidad procesal necesaria para participar en los procedimientos administrativos.

Por ejemplo, el artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>16</sup> prevé entre los contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas y otorga tal calidad, para efectos de dicha ley, entre otros, a los consorcios que lleven contabilidad independiente a la de las partes contratantes<sup>17</sup>. Similar disposición se aprecia en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo<sup>18</sup>. En efecto, el artículo 9° de dicha norma, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, prevé que son contribuyentes del Impuesto General a las Ventas los consorcios que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el reglamento<sup>19</sup>.

Cabría determinar entonces si la capacidad tributaria y la capacidad procesal otorgadas por dichas normas pueden ser extendidas a otros tributos respecto de los cuales carecen de capacidad tributaria. Al respecto, se considera que ello en principio no es posible pues para que los consorcios que llevan contabilidad independiente tengan capacidad tributaria con respecto a un tributo determinado, es necesario que la norma que lo regule lo disponga expresamente. En efecto, de acuerdo con el anotado artículo 21° para que un ente colectivo tenga capacidad tributaria (lo que a su vez otorga capacidad procesal), es necesario que la ley le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones tributarias, siendo que las disposiciones de una ley no puedan ser aplicadas a supuestos distintos, tal como lo establece la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

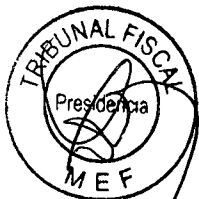
<sup>16</sup> Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

<sup>17</sup> El artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, publicado el 15 de marzo de 2007, dispone que los consorcios perceptores de rentas de tercera categoría deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes. Sin embargo, tratándose de contratos 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. Por otro lado, en el caso de contratos que tendrán una duración menor a tres 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 SUNAT. Al respecto, PICÓN GONZÁLEZ explica que en aplicación de esta norma, como regla general, los consorcios deben llevar contabilidad independiente salvo en el caso de las excepciones mencionadas. Señala también que la contabilidad independiente supone que será el contrato y no las partes quien facturará por las operaciones del negocio común y por tanto, los comprobantes de pago por sus gastos deberán emitirse a su nombre. En este sentido, véase: PICÓN GONZÁLEZ, Jorge Luis, "Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la legislación peruana" en: *Themis, Revista de Derecho*, N° 41, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2000, Lima, p. 112.

Por otro lado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, publicada el día 18 de setiembre de 2004, mediante la que se dictaron normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943, el contrato de consorcio con contabilidad independiente está obligado a solicitar su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

<sup>18</sup> Decreto Supremo N° 055-99-EF.

<sup>19</sup> Cabe precisar que el análisis efectuado se limita a los consorcios que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. Ello se debe a que si un consorcio no lleva dicha contabilidad independiente, carecerá de capacidad jurídica al no habersele considerado como sujeto de derechos y obligaciones por las normas que regulan los tributos que conforman el sistema tributario nacional.



En tal sentido, el hecho de que un consorcio sea sujeto de derechos y obligaciones en calidad de contribuyente para efecto del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, no lo hace sujeto de derechos y obligaciones respecto de otros tributos si es que las leyes que rigen a éstos últimos no han previsto tal situación en forma expresa.

En este sentido, PICÓN GONZÁLEZ explica que los consorcios serán sujetos de un determinado tributo únicamente *"cuando la norma de creación del tributo, o alguna otra con rango adecuado, reconozca expresamente a estos sujetos esta capacidad"* o cuando *"la norma de creación del tributo considere como sujetos pasivos a todos aquéllos que tengan genéricamente una calidad que no requiere ser cumplida por un sujeto con personalidad jurídica"*<sup>20</sup>.

Por consiguiente, si la ley de un tributo específico no prevé que el consorcio es un sujeto de derechos y obligaciones, la Administración Tributaria no estará facultada, por ejemplo, para iniciarle fiscalizaciones, determinarle deuda tributaria, girarle valores, entre otros, pues como se ha mencionado, éste es un contrato de tipo asociativo y no una sociedad con personalidad jurídica distinta a la de las partes contratantes, por lo que la ficción legal establecida por las leyes indicadas, no es extensible a la regulación de tributos distintos. Por consiguiente, la Administración tendrá que dirigir su actividad hacia las partes contratantes y no hacia el consorcio.

Por su parte, los consorcios que llevan contabilidad independiente sólo podrán ser parte en procedimientos relacionados con obligaciones formales o sustanciales vinculadas con tributos cuya regulación les ha otorgado la calidad de sujeto de derechos y obligaciones pues sólo en esa medida se entiende que cuentan con capacidad procesal y en tal virtud podrán, por ejemplo, ser fiscalizados, participar en cruces de información<sup>21</sup>, iniciar procedimientos contenciosos tributarios, no contenciosos, presentar quejas alegando la vulneración de derechos y procedimientos, impugnar judicialmente, entre otros.

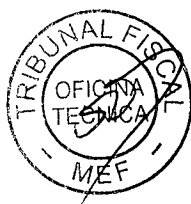
En el caso contrario, esto es, si la normativa de un tributo no les asigna dicha calidad, no será el consorcio quien tenga la capacidad procesal necesaria para participar en los procedimientos administrativos sino cada una de las partes contratantes siempre que además sean titulares de derechos o intereses legítimos, ello en aplicación del artículo 447° de la Ley General de Sociedades, el cual dispone que cada miembro del consorcio se vincula y responde individualmente frente a terceros, de acuerdo con sus derechos y obligaciones asumidas<sup>22</sup>.

Al respecto, es preciso indicar que la capacidad en materia procesal administrativa involucra dos aspectos, la capacidad para ser parte en el procedimiento y la capacidad para promoverlo. El primer aspecto mencionado se refiere a la aptitud potencial de un sujeto para ser titular de derechos y obligaciones de carácter procesal, situación que le permitiría ser parte en un

<sup>20</sup> Al respecto, véase: PICÓN GONZÁLEZ, Jorge Luis, *Op. Cit.* p. 113.

<sup>21</sup> Al respecto, podría suceder que en el marco de la fiscalización a un tercero se solicite a un consorcio la exhibición de registros o documentos que están obligados a llevar al ser sujetos del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, los cuales tendrá la obligación de presentar.

<sup>22</sup> Si bien existe responsabilidad individual frente a terceros como norma general, cabe reiterar que conforme con el artículo 18° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981: *"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"*.



procedimiento (capacidad de goce<sup>23</sup>). Asimismo, la capacidad procesal (capacidad de obrar) es la aptitud que tiene un sujeto para realizar por sí mismo el inicio del procedimiento así como promover e intervenir en los demás actos que éste contrae.

Sobre el particular, como se ha indicado, la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone que tienen capacidad procesal aquellos que gocen de capacidad jurídica conforme a las leyes civiles, societarias, laborales, entre otras<sup>24</sup>. En este sentido, no tendrán tal capacidad aquellos que no tengan capacidad jurídica de acuerdo con dichas normas y deberán valerse de un representante para actuar en el procedimiento, de la misma forma como sucede en el caso de las personas jurídicas, cuya naturaleza de entes abstractos obliga a que su intervención en los procedimientos ocurra a través de sus representantes legales<sup>25</sup>. De esta forma, para que pueda promoverse un procedimiento y proseguir con él una vez iniciado éste, debe ostentarse capacidad para ser parte y capacidad procesal o, en defecto de ello, valerse de un representante.

En el caso de los contratos de consorcio, al carecer de personería jurídica propia, como regla general, carecen de la aptitud potencial de ser titulares de derechos y obligaciones, salvo que alguna ley se los asigne de manera específica, tal como lo hacen la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas en el caso que lleven contabilidad independiente a la de sus partes contratantes<sup>26</sup>. En caso contrario, no contarán con capacidad de goce ni de obrar alguna por lo que no podrán ser partes en procedimientos ni podrán promoverlos. En tal sentido, serán cada una de las partes las que tendrán que participar en éstos por sí mismas con el objeto de defender sus intereses y derechos.

Por otro lado, se advierte que el tener o no capacidad procesal, según el tributo que se analice, no afecta en ningún caso patrimonialmente al consorcio considerado como tal dado que éste no es titular de patrimonio alguno. En efecto, como se ha mencionado, los bienes que sus partes contratantes afecten al cumplimiento del contrato continúan siendo de propiedad exclusiva de éstos y la adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad.

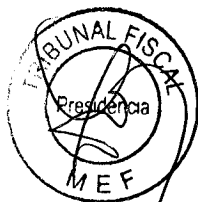
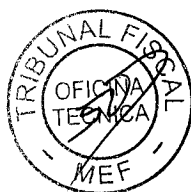
En consecuencia, la capacidad procesal que otorgan las citadas leyes implica que los consorcios pueden iniciar y participar, a través de un representante legal, en los procedimientos administrativos contenciosos o no contenciosos, relacionados con obligaciones formales o sustanciales vinculadas con los tributos respecto de los cuales han sido designados como deudores tributarios, y por el contrario, no contarán con capacidad para ser parte en los procedimientos contenciosos o no contenciosos relacionados con obligaciones formales o sustanciales vinculadas con tributos respecto de los cuales no han sido considerados como tales, habida cuenta que en esas circunstancias serán los consorciados y no el consorcio los que tendrán la capacidad necesaria para promover los procedimientos administrativos que sean necesarios para la defensa de sus derechos e intereses legítimos, al ser los únicos titulares de éstos.

<sup>23</sup> Denominada "capacidad tributaria" por el artículo 21° del Código Tributario. Al respecto, véase la nota N° 14, *supra*.

<sup>24</sup> Al respecto, MORÓN URBINA, al comentar el artículo 52° de la citada ley, señala que *"este es un artículo de remisión, que implica para el derecho administrativo el reconocer ab initio que la capacidad procesal de aquellos que acuden a su sede no tienen límites en el propio Derecho Administrativo. La capacidad de goce y para obrar ante la Administración Pública, estará dada por las normas del Derecho civil, societario, laboral, etc., mas no por las normas administrativas"*. En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 261.

<sup>25</sup> En tal sentido, el artículo 53° de la Ley N° 27444 dispone que *"Las personas jurídicas pueden intervenir en el procedimiento a través de sus representantes legales, quienes actúan premunidos de los respectivos poderes"*.

<sup>26</sup> Caso en el cual podrán hacer valer sus pretensiones ante la Administración a través de un representante legal.





Por tanto, se concluye que los contratos de consorcio que llevan 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.

## PROPUESTA 2

### DESCRIPCIÓN

Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes 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.

### FUNDAMENTO

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 438° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los contratos asociativos son aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Agrega dicho artículo que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el registro.

Asimismo, la citada ley prevé que para el cumplimiento del contrato, cada contratante está obligado a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato. Al respecto, se precisa que si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades<sup>27</sup>.

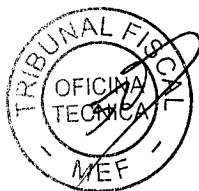
Uno de los contratos asociativos regulados por la Ley General de Sociedades es el de consorcio por lo que a éste le son atribuibles las características que se prediquen de los contratos asociativos y aplicables las reglas comunes previstas para aquellos, por lo que es importante destacar aquellas que doctrinariamente se atribuyen a este tipo de contratos y que han sido reflejadas en la legislación citada. Entre éstas características, tenemos a las siguientes<sup>28</sup>:

- a. Con estos contratos se persigue un fin común, de carácter principal, para todos los que intervienen.
- b. No dan lugar a la formación de una persona jurídica.
- c. Tienen por objeto la participación o integración en negocios o empresas determinadas.

Ahora bien, el artículo 445° de la citada ley define al contrato de consorcio como aquel mediante el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un

<sup>27</sup> Asimismo, se prevé que la entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios, se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecida en el contrato. A falta de estipulación, rigen las normas para los aportes establecidas en dicha ley, en cuanto le sean aplicables.

<sup>28</sup> En este sentido, véase: ELÍAS, Enrique, *Derecho Societario Peruano. Ley General de Sociedades del Perú*, Tomo II, Normas Legales, 2000, Trujillo, p. 1171; HUNDSKOPF EXEBIO, Oswaldo, *Manual de Derecho Societario*, Gaceta Jurídica, 2012, Lima, p. 346.



determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía. Asimismo, se prevé que corresponde a cada contratante realizar las actividades propias del consorcio que se le encarguen y aquéllas a que se ha comprometido y que al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.

Sobre el contrato de consorcio se ha indicado que es de naturaleza asociativa y por definición, no constitutivo de una sociedad, siendo que la intención de las partes contratantes es participar en un determinado negocio y obtener un beneficio por la actividad conjunta, asumiendo cada una las actividades que se le encarguen en el contrato. Así, explica MONTOYA MANFREDI, a través de un contrato de consorcio, las partes no se unen para establecer una relación jurídica permanente dentro de una forma societaria sino que cada una es independiente y conserva su autonomía<sup>29</sup>.

Asimismo, HUNDSKOPF EXEBIO explica que el consorcio, como especie de contrato asociativo, crea y regula una relación plurilateral integrando en una ficción jurídica temporal a dos o más personas naturales o jurídicas independientes, con el objeto de conseguir un fin económico determinado y común. Agrega que el consorcio no genera personalidad jurídica sino que existe independientemente de sus miembros como una forma de comunidad de intereses temporal. Indica también que si bien la norma y la doctrina establece que el consorcio carece de personalidad jurídica, por lo que no es un sujeto de derecho, considera que *"la ficción jurídica temporal creada por una comunidad de intereses llamada consorcio sí puede ser centro de imputación de derechos y obligaciones, de forma restringida y ligada siempre a su objeto único invariable y sobre todo, temporal"*. De esta forma, si bien considera que el consorcio no tiende a permanecer pues su naturaleza es temporal y ligada a un fin específico, sí puede contratar a su nombre y asumir obligaciones<sup>30</sup>.

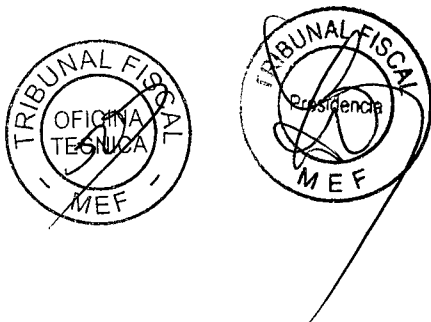
Indica además que en la práctica, se observa que los consorcios son creados para distintos fines, siendo el más difundido la contratación con el Estado y que pese a carecer de personalidad jurídica, contratan y asumen obligaciones, otorgan garantías y reciben contraprestaciones a su nombre. Por consiguiente, concluye el citado autor, se estaría frente a una figura mixta, intermedia entre una persona jurídica temporal, una sociedad irregular legalmente admitida y un patrimonio autónomo.

De lo expuesto se aprecia que cuando las partes contratantes conforman un consorcio, lo hacen con la finalidad de llevar a cabo un determinado negocio o empresa para obtener un beneficio económico. Para conseguir dicha finalidad, afectan bienes de su patrimonio al negocio y participan activamente en él.

De otro lado, en el ámbito tributario, el artículo 1º del Código Tributario dispone que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario,

<sup>29</sup> Al respecto, véase: MONTOYA MANFREDI, Ulises, MONTOYA ALBERTI, Ulises y MONTOYA ALBERTI, Hernando, *Derecho Comercial*, Tomo I, Grijley, 2004, Lima, p. 439. Asimismo, ZEGARRA MULÁNOVICH explica que *"la exclusión por todos los intervinientes de la posibilidad de actuar por cuenta y en nombre de un centro autónomo de intereses y de imputación"* (la exclusión del ánimo de formar sociedad), distingue claramente a los contratos meramente asociativos de los *"de institución"*. Al respecto, véase: ZEGARRA MULÁNOVICH, Álvaro, "Régimen general de los contratos asociativos mercantiles, con particular referencia a su duración temporal" en: *Revista de Derecho*, Vol. 11, Universidad de Piura, 2010, Piura, p. 144.

<sup>30</sup> Al respecto, véase, HUNDSKOPF EXEBIO, Oswaldo, "Naturaleza del Contrato de Consorcio" en: *Dialogo con la Jurisprudencia*, Vol. 10 N° 71, Gaceta Jurídica, Lima, 2004, pp. 113 a 123.



establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

Asimismo, el artículo 7° del citado Código establece que el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, siendo el contribuyente aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, y responsable aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

De las normas citadas, se advierte que habiéndose creado un vínculo jurídico entre el deudor y el acreedor tributario con el objeto de dar cumplimiento a la prestación tributaria, se considera que es el contribuyente o el responsable quienes tienen interés legítimo para participar en los procedimientos tributarios en los que se discuta el cumplimiento de la obligación tributaria y por ello, se considera también que cuentan con capacidad para obrar. En el presente caso, se debe determinar si a los consorcios que llevan contabilidad independiente se les puede atribuir capacidad para iniciar y participar en los distintos procedimientos que prevé la ley.

Al respecto, la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, atribuye la calidad de administrado en un procedimiento administrativo concreto a quienes lo promueven como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos y a los que sin haber iniciado el procedimiento, poseen derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión que se adopte, lo cual se aprecia en el caso analizado. Prevé además que tendrán capacidad procesal ante las entidades las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes<sup>31</sup>.

En cuanto al supuesto examinado, se tiene que el artículo 21° del anotado Código dispone 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"*. De manera que un ente de tipo colectivo que carece de personalidad jurídica tendrá capacidad tributaria en la medida que la ley le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones tributarias, entendiendo por tal capacidad a la aptitud para ser la parte pasiva en una relación jurídica tributaria principal<sup>32</sup>.

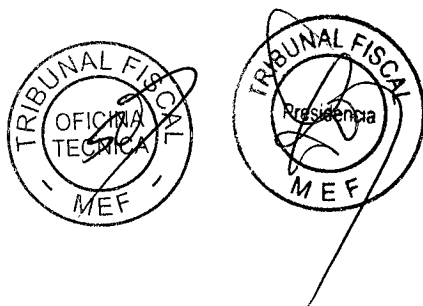
Es así que el artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>33</sup> prevé entre los contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas y otorga tal calidad, para efectos de dicha ley, entre otros, a los consorcios que lleven contabilidad independiente a la de las partes contratantes<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> Al respecto, véanse los artículos 51° y 52° de la Ley N° 27444.

<sup>32</sup> En este sentido, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, De Palma, 1995, Buenos Aires, p. 256.

<sup>33</sup> Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

<sup>34</sup> El artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, publicado el 15 de marzo de 2007, dispone que los consorcios perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes. Sin embargo, tratándose de contratos 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. Por otro lado, en el caso de contratos que tendrán una duración menor a tres años, cada parte



Similar disposición se aprecia en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo<sup>35</sup>. En efecto, el artículo 9° de dicha norma, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, prevé que son contribuyentes del Impuesto General a las Ventas los consorcios que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el reglamento<sup>36</sup>.

Por consiguiente, de las normas glosadas se aprecia que en el caso de los consorcios, éstos serán considerados como contribuyentes de ambos impuestos en la medida que lleven contabilidad independiente. En tal sentido, se advierte que si bien con la suscripción de un contrato de consorcio no se genera una persona jurídica distinta a sus miembros, no es menos cierto que para efecto de estos tributos, el consorcio es considerado sujeto de derechos y obligaciones si lleva contabilidad independiente a la de éstos.

Así, por ejemplo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, publicada el día 18 de setiembre de 2004, mediante la que se dictaron normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943, el contrato de consorcio con contabilidad independiente está obligado a solicitar su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes - RUC. En tal sentido, PICÓN GONZÁLEZ explica que la contabilidad independiente supone que será el contrato y no las partes quien factura por las operaciones del negocio común y por tanto, los comprobantes de pago por sus gastos, deberán emitirse a su nombre<sup>37</sup>.

Por consiguiente, considerando esta circunstancia, se advierte que el ordenamiento ha otorgado capacidad jurídica a este tipo de consorcios, por lo que podrán iniciar y ser parte en procedimientos administrativos, aún cuando éstos no estén referidos a derechos y deberes vinculados con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, teniendo en cuenta para ello que las partes contratantes celebraron el contrato para el cumplimiento de un fin, esto es, llevar a cabo algún negocio o empresa de manera conjunta, participando activamente en su desarrollo. Esto significa que es el consorcio el acreedor de los ingresos que se produzcan por las actividades realizadas por éste, lo cual implica la formación de un centro de imputación de derechos y deberes (por ejemplo, inscribirse en el RUC, exigir comprobantes de pago emitidos a su nombre, presentar declaraciones, pagar los tributos a su cargo, entre otros). Ello a su vez origina la legitimidad necesaria para participar, además de los consorciados, en los procedimientos en los que pueden verse afectados los citados derechos crediticios que hayan sido obtenidos como resultado de su ejecución<sup>38</sup>.

---

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 SUNAT.

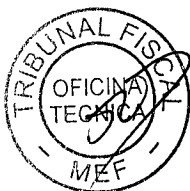
Por otro lado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, publicada el día 18 de setiembre de 2004, mediante la que se dictaron normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943, el contrato de consorcio con contabilidad independiente está obligado a solicitar su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

<sup>35</sup> Decreto Supremo N° 055-99-EF.

<sup>36</sup> Cabe precisar que el análisis efectuado se limita a los consorcios que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes. Ello se debe a que si un consorcio no lleva dicha contabilidad independiente carecerá de capacidad jurídica al no habersele considerado como sujeto de derechos y obligaciones por las normas que regulan los tributos que conforman el sistema tributario nacional.

<sup>37</sup> En este sentido, véase: PICÓN GONZÁLEZ, Jorge Luis, "Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la legislación peruana" en: *Themis, Revista de Derecho*, N° 41, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2000, Lima, p. 112.

<sup>38</sup> Cabe precisar que si a través de alguna actuación administrativa se afecta algún bien de propiedad de un consorciado, será éste último el legitimado para participar en los procedimientos necesarios para su defensa, como por ejemplo, a través de la interposición de intervenciones excluyentes de propiedad.



En efecto, se considera que el consorcio puede iniciar procedimientos en los que se discutirá su calidad de sujeto de derechos y obligaciones o en los que se pretenda proteger los citados derechos de crédito que hayan sido obtenidos como resultado de su ejecución<sup>39</sup>, tal como los ingresos correspondientes al desarrollo del negocio, siendo que para ello, deberá apersonarse a las instancias correspondientes a través de su representante legal.

Así, si bien el consorcio que lleva contabilidad independiente no ha sido considerado contribuyente de todos los tributos que conforman el sistema tributario nacional, es imprescindible que pueda iniciar y ser parte en los procedimientos tributarios previstos por la ley cuando la Administración pretenda otorgarle tal calidad cuando ello no corresponda y cuando sea necesario proteger los mencionados bienes ante actuaciones indebidas de la Administración.

De esta manera, se analizará si la actuación de esta última en relación con el consorcio y su actividad económica es conforme a ley, resguardándose así también el fin del contrato.

En el anotado contexto, se concluye que los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes 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.

#### **IV. CRITERIOS A VOTAR**

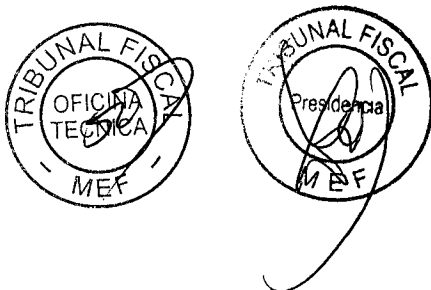
##### **PROPUESTA 1**

Los contratos de consorcio que llevan 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.

##### **PROPUESTA 2**

Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes 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.

<sup>39</sup> En tal sentido, el consorcio podría, por ejemplo, presentar una queja cuando la Administración inicie indebidamente algún procedimiento en el que se persiga la ejecución de bienes afectados al consorcio o que se hayan adquiridos en ejecución de éste o los resultados de dicha operación en conjunto. En efecto, podría presentarse la mencionada queja cuando la Administración pretenda ejecutar algún derecho de crédito del consorcio puesto que el ingreso que ésta produciría aún no ha sido objeto de liquidación, esto es, aún no han sido pagados los gastos, tributos y demás obligaciones surgidas del contrato por lo que aún no se conoce el resultado final de su operatividad.



## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF

##### Artículo 1°.- CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

*"La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente".*

##### Artículo 7°.- DEUDOR TRIBUTARIO

*"Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable".*

##### Artículo 8°.- CONTRIBUYENTE

*"Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria".*

##### Artículo 9°.- RESPONSABLE

*"Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste".*

##### Artículo 21°.- CAPACIDAD TRIBUTARIA

*"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..."*

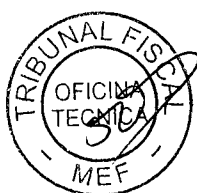
##### Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

*"Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial..."*

#### LEY GENERAL DE SOCIEDADES, LEY N° 26887.

##### Artículo 438°.- Alcances

*"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. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro".*



#### **Artículo 439°.- Contribuciones de dinero, bienes o servicios**

*“Las partes están obligadas a efectuar, las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato. Si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades.*

*La entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios, se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecida en el contrato. A falta de estipulación, rigen las normas para los aportes establecidas en la presente ley, en cuanto le sean aplicables”.*

#### **Artículo 445.- 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.*

*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”.*

#### **Artículo 446.- Afectación de bienes**

*“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. La adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad”.*

#### **Artículo 447.- Relación con terceros y responsabilidades**

*“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”.*

#### **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”.*

### **TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF**

**Artículo 14°.-** *“Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16 de esta ley.*

*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...”.*



**TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO, DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF**

**Artículo 9°.- SUJETOS DEL IMPUESTO**

*"(...)*

*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".*

**LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL, LEY N° 27444**

**Artículo 51°.- Contenido del concepto administrado**

*"Se consideran administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto:*

- 1. Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.*
- 2. Aquellos que, sin haber iniciado el procedimiento, posean derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión a adoptarse".*

**Artículo 52°.- Capacidad procesal**

*"Tienen capacidad procesal ante las entidades las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes".*





## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

##### RTF N° 04069-3-2011 (15-03-2011)

*"VISTA la apelación interpuesta por CONSORCIO ICE-CÁCERES- GUICONSA contra la Resolución N° 076-GDM-IPSS-94 de 3 de agosto de 1994, expedida por la Gerencia Departamental Moquegua del Instituto Peruano de Seguridad Social, que declaró improcedente su apelación contra la Resolución N° 034-SGO-GDM-IPSS-94 sobre aportaciones a los regímenes regulados por los Decretos Leyes Nos. 19990, 22482 y 18846, correspondientes a los meses de agosto a diciembre de 1993 (...).*

*Que como resultado de la fiscalización se emitió la Liquidación Inspectiva N° 000083 de 17 de febrero de 1994, en la que se le determinó a la recurrente una omisión en el pago de aportaciones a los regímenes regulados por los Decretos Leyes Nos. 19990, 22482 y 18846, respecto del rubro movilidad pagado a sus trabajadores durante los meses de agosto a diciembre de 1993;*

*Que la Administración no señala los hechos o razones que la han llevado a considerar la movilidad pagada a los trabajadores como remuneración afecta al pago de aportaciones, limitándose a señalar que tales sumas no se afectaron según el Decreto Supremo N° 179-91-PCM;*

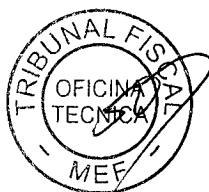
*Que la recurrente alega que la bonificación por movilidad no forma parte de la remuneración asegurable para efectos de las aportaciones del Régimen de Prestaciones de Salud y Sistema de Pensiones que administra el Instituto Peruano de Seguridad Social, al amparo de lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 179-90-PCM;*

*Que dado que la Administración al reparar el rubro movilidad no señaló en la respectiva liquidación los motivos determinantes del reparo, ésta adolece de anulabilidad".*

##### RTF N° 13116-10-2010 (22-10-2010)

*"VISTA la apelación interpuesta por CONSORCIO AQP ELECTRIC con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° 20454286562 contra la Resolución de Intendencia N° 056-014-0003615/SUNAT de 20 de febrero de 2009, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró inadmisile la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 0530170031203, que declaró la pérdida del fraccionamiento otorgado al amparo del artículo 36° del Código Tributario (...).*

*Que el recurrente interpuso reclamación contra la citada resolución de intendencia el 30 de enero de 2009 (fojas 1 a 4), es decir, cuando había vencido el plazo establecido por el numeral 2 del artículo 137° del Código Tributario, por lo que la mencionada resolución ya había quedado firme, procediendo confirmar la apelada".*



**RTF N° 1639-2-2007 (27-02-2007)**

*"VISTA la queja presentada por CONSORCIO TAURINO DE ACHO contra la Municipalidad Distrital del Rimac por haber emitido la Resolución Directoral N° 807-2005-DRDE-MDR que ordena trabar medidas cautelares previas de embargo en forma de retención y de intervención en información (...).*

*Que previamente cabe señalar que el expediente materia de autos fue remitido por la Administración Tributaria el 6 de noviembre de 2006 como recurso de apelación de puro derecho contra la Resolución Directoral N° 807-2005-DRDE-MDR, interpuesto por el quejoso el 7 de diciembre de 2005, sin embargo, del texto del citado recurso se desprende que el quejoso cuestiona el actuar del ejecutor coactivo por haber trabado indebidamente medidas cautelares previas, por lo que al amparo del artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, corresponde ser calificado como una queja.*

*Que de autos se aprecia que la Municipalidad Distrital del Rimac mediante la Resolución Directoral N° 807-2005-DRDE-MDR del 17 de noviembre de 2005 (folios 2 y 3), dispuso en el artículo primero que se trabase medida cautelar previa de embargo en forma de retención al quejoso hasta por la suma de S/. 235,050.84 sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia, derechos de crédito y otros de los que el quejoso fuera titular, que se encuentren en poder de terceros o en su cobranza o por la venta de boletos, y en su artículo tercero dispuso que se trabase embargo en forma de intervención en información al quejoso procediendo a ejecutarlo de manera inmediata, "...a fin de determinar el monto del Impuesto a los espectáculos públicos no deportivos dejados de pagar por el contribuyente durante..." los años 2001 a 2005 (...).*

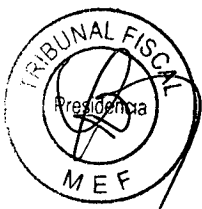
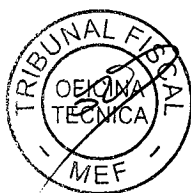
*Que de las normas expuestas, se desprende que los gobiernos locales sólo pueden trabar y ejecutar antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, medidas cautelares previas de embargo en forma de intervención en información, pudiendo ejecutar las demás medidas cautelares permitidas por la ley, cuando se inicie el procedimiento de cobranza coactiva, tal como se ha dejado establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06221-1-2005 del 11 de octubre de 2005 y N° 07008-5-2005 del 18 de noviembre de 2005.*

*Que por lo expuesto, la Administración Tributaria no se encontraba facultada a trabar la medida cautelar previa en forma de retención al quejoso dispuesta en la Resolución Directoral N° 807-2005-DRDE-MDR, por lo que corresponde declarar fundada la queja en este extremo, debiendo la Administración levantar dicha medida (...).*

*Que por lo expuesto, el hecho que el quejoso no haya informado a la Administración respecto de la inclusión del nuevo asociado en el consorcio o que a la fecha de la suscripción de la referida acta, dos de los socios del consorcio no se encontraran en la ciudad de México, no pueden ser considerados por la Administración como razones para sustentar la adopción de una medida cautelar previa, dado que ella constituye una medida excepcional aplicable únicamente cuando existan evidencias de que la cobranza coactiva puede ser infructuosa dada la conducta del contribuyente, situación que en el presente caso no se ha acreditado".*

**RTF N° 678-1-2007 (26-01-2007)**

*"Vistas las apelaciones de puro derecho interpuestas por CONSORCIO TAURINO DE ACHO contra las Resoluciones de Determinación N°s. 00036-DF/DRDE/MDR-2005 y 0041-DF/DRDE/MDR-2005,*



emitidas (...) por la Municipalidad Distrital del Rímac, por concepto del Impuesto a los Espectáculos Públicos No Deportivos correspondiente a la Feria Taurina del Señor de los Milagros del año 2005 (...).

Que en el presente caso, la Administración Tributaria ha elevado los actuados mediante los Oficios N°s. 218 y 219-2006-MDR-SG recibidos el 6 de noviembre de 2006, sin informar si ha verificado la inexistencia de reclamación en trámite contra los valores impugnados”.

**RTF N° 8560-3-2004 (03-11-2004)**

“VISTAS las quejas interpuestas por CONSORCIO TERMINALES contra el Alcalde y el ejecutor coactivo de la Municipalidad Distrital de Puerto Eten, por no ajustarse a ley los procedimientos de ejecución coactiva seguidos en su contra (...).

Que el quejoso indica que no es el obligado de la deuda puesta a cobro, por lo que conforme con lo dispuesto por el inciso c) del numeral 16.1 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, se debe suspender el procedimiento iniciado en su contra (...).

Que obra en autos copia de la demanda de revisión judicial presentada el 13 de setiembre de 2004 ante la Sala Civil de la Corte Superior de Chiclayo, interpuesta por el recurrente contra el procedimiento de ejecución coactiva materia de queja, así como copia de la Resolución N° 6 del 14 de setiembre de 2004, emitida en virtud de las normas antes citadas, por la cual se ordenó la suspensión de dicho procedimiento, así como el levantamiento de la medida cautelar de embargo en forma de secuestro conservativo trabado en el mismo.

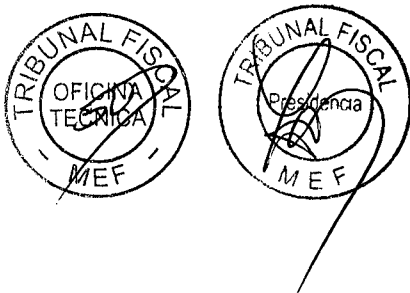
Que en tal sentido, si bien corresponde al Poder Judicial emitir pronunciamiento sobre la legalidad del procedimiento de ejecución coactiva materia de la presente queja, en atención a lo establecido en el citado numeral 23.3 del artículo 23° de la ley resultaba ajustada a las normas antes indicadas la suspensión del procedimiento de ejecución coactiva y el levantamiento de las medidas cautelares hasta la emisión del pronunciamiento del órgano jurisdiccional.

Que habiéndose ordenado la suspensión temporal del procedimiento de ejecución coactiva materia de queja, en virtud a lo dispuesto en el citado numeral 23.3 del artículo 23° de la ley, y considerando que es el Poder Judicial, el que al haber asumido competencia emitirá pronunciamiento sobre la misma materia, esto es, sobre la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva, no corresponde que esta instancia tome conocimiento al respecto”.

**RTF N° 10238-8-2011 (28-05-2004)**

“VISTA la queja presentada por CONSORCIO CORPORATIVO MOCUPE con RUC N° 20482808540, contra la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, por no entregarle la información solicitada mediante escrito de 4 de marzo de 2011 (...).

Que la quejosa sostiene que se ha vulnerado su derecho de acceso a la información y a conocer los fundamentos por los cuales se le deniega lo solicitado, puesto que mediante escrito de 4 de marzo de 2011 pidió a la Administración que le otorgase copias simples del acuse del Acta Probatoria N° 060060000754003 de 24 de febrero de 2011, del acuse de la resolución que declaró comisada su mercadería, de la pericia de valorización de dicha mercadería y su constancia de



notificación, y en caso de no existir tales acuses, se le indicase la base legal que exoneraba a la Administración de notificar tales actos, y la que señalase que no está permitido que en las actas probatorias se deje constancia de observaciones o rechazo de lo ocurrido, atendiendo a que tiene derecho a obtener orientación debida sobre sus obligaciones tributarias.

Que añade que la Administración no le ha dado respuesta, y se ha limitado a entregarle copia simple del acta probatoria referida, vulnerándose sus derechos a la defensa y a tener una respuesta motivada (...).

Que de la revisión del Acta de Entrega de Copia de Documentos (foja 17), se advierte que la Administración entregó a Jovita Carol Casanatán Vargas viuda de Alva, entre otros documentos, la copia de la constancia de notificación de la Resolución de Intendencia N° 0640120009455, que declaró aplicada la sanción de comiso; asimismo, se aprecia del Informe N° 185-2011-SUNAT/2K0200 (fojas 18 a 20) que la Administración habría proporcionado a dicha persona la información relacionada a la valorización de la mercancía comisada.

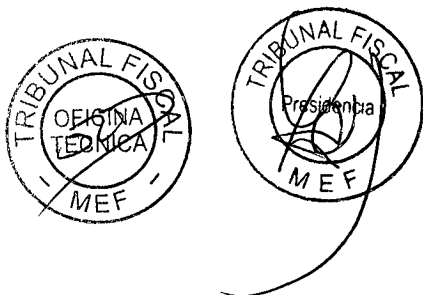
Que sin embargo, la Administración no ha acreditado que la referida persona tuviera la condición de representante o apoderada de la quejosa, quien a su vez alega que su petición no fue atendida; y en consecuencia, procede declarar fundada en este extremo la queja presentada, por lo que corresponde a la Administración proporcionar a la quejosa el acceso a su expediente, así como copia de los documentos que ésta haya solicitado, que obren en dicho expediente, y cuyo acceso no se encuentre prohibido por la reserva tributaria.

Que de otro lado, con relación al pedido de copia del acuse o constancia de notificación del Acta Probatoria N° 0600600007540-03, es necesario precisar que de conformidad con el numeral 4.7 del artículo 4° del Reglamento de la Sanción de Comiso de Bienes, prevista en el artículo 184° del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, una vez culminada su elaboración, se entregará, en forma inmediata, una copia del acta probatoria al sujeto intervenido o, en su defecto, al infractor, y que de haber negativa a la recepción, se dejará constancia de tal hecho en la referida acta".

#### **RTF N° 02891-7-2012 (28-02-2012)**

"VISTA la queja presentada por S & J CONSORCIADOS con Registro Único de Contribuyente N° 20526502320, contra la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, por emitir las Resoluciones Coactivas N° 0830070234820, 0830070235762, 0830070235771, 0830070235780 y 0830070235803 (...).

Que la quejosa sostiene que mediante las Resoluciones Coactivas N° 0830070234820 y 0830070235771, emitidas en el Expediente de Medida Cautelar Previa N° 0830090000251, la Administración ha trabado medidas cautelares previas de embargo en forma de retención por la suma de S/. 413 805,00 contra la empresa TJ & F Arquitectos E.I.R.L., integrante del Consorcio S & J Consorciados, y que mediante la Resolución Coactiva N° 0830070235762, emitida en el Expediente de Cobranza Coactiva N° 0810060025016-ACUM, trabó contra dicha empresa embargo en forma de retención, por el importe de S/. 36 000,00, siendo que posteriormente, emitió las Resoluciones Coactivas N° 0830070235780 y 0830070235803, a través de las cuales ordenó a la Municipalidad Distrital de Bellavista que procediera a efectuar la retención de tales importes sobre la base de las valorizaciones y/o desembolsos que dicha municipalidad realizaría a favor del citado consorcio, en virtud del contrato suscrito con dicha entidad para la ampliación y



*mejoramiento del Estadio Municipal Melanio Coloma Calderón del distrito de Bellavista, lo que considera que no se encuentra arreglado a ley.*

*Que agrega que la Municipalidad Distrital de Bellavista no tiene ninguna obligación de retener y emitir cheque de gerencia o certificado a nombre de la Administración por las sumas indicadas, toda vez que dicha entidad no tiene vínculo jurídico contractual con el deudor tributario, es decir, la empresa TJ & F Arquitectos E.I.R.L., y que si bien dicha empresa es parte integrante del Consorcio S & J Consorciados, el mismo constituye una persona jurídica independiente para efectos tributarios, al tener la calidad de contribuyente y poseer capacidad tributaria; en tal sentido, solicita que se deje sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva, se levanten las medidas de embargo trabadas y se ordene el archivo de los actuados (...).*

*Que el artículo 1º del Código Tributario dispone que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.*

*Que el artículo 7º del citado código establece que el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, siendo el contribuyente aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, y responsable aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.*

*Que de las normas citadas, se advierte que es el deudor tributario o el responsable quienes al tener interés para obrar se encuentran legitimados a presentar queja, directamente o a través de un representante, de acuerdo con lo establecido por el artículo 23º del mencionado código.*

*Que asimismo, el numeral 1 del artículo 51º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, considera administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto, a quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos (...).*

*Que en el mencionado informe, la Administración señala que mediante los Expedientes Coactivos N° 0810060025016, 0810060025032, 0810060025227, 0830060183598, 0830060185572, 0830060185022, 0830060187584, 0830060188186, 0830060190468, 0830060192073, 0830060192576 y 0830060193748, se iniciaron diversos procedimientos de cobranza coactiva contra la empresa TJ & F Arquitectos E.I.R.L., los que fueron acumulados en el Expediente Coactivo Acumulador N° 0810060025016.*

*Que asimismo, indica que mediante el Informe N° 0011-2012-SUNAT/2M0200 de 3 de enero de 2012, se solicitó trabar contra dicha empresa medidas cautelares previas de embargo en forma de retención bancaria, retención a terceros y depósito sin extracción, conforme se indica a continuación: (...)*

*Que manifiesta que el 4 de octubre de 2011 detectó que la Municipalidad Distrital de Bellavista había adjudicado la buena pro del proceso de selección bajo modalidad de LP 1-2011-LP 001-2011 cuyo objeto era la ampliación, mejoramiento del Estadio Municipal Melanio Coloma Calderón del distrito de Bellavista, al Consorcio S & J Consorciados integrado por TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad Limitada y otro, por un monto de S/. 3' 647 139,00, en ese sentido, procedió a emitir la Resolución Coactiva N° 0830070224378 dirigida a dicha municipalidad, requiriéndole información documentada acerca del referido proceso de selección, siendo atendido*



con el Oficio N° 0369-2011-A/MDB-S, en el que señaló que el porcentaje de participación de la empresa TJ & F Arquitectos E.I.R.L. en el mencionado consorcio era del 99%.

Que posteriormente, se emitieron las Resoluciones Coactivas N° 0830070224945 y 0830070235762, dentro del Expediente Coactivo Acumulador N° 0810060025016, mediante las cuales se trabaron dos embargos en forma de retención contra el deudor TJ & F Arquitectos E.I.R.L., por los montos de S/. 35 000,00 y S/. 36 000,00, respectivamente.

Que agrega que al no haber informado la Municipalidad Distrital de Bellavista que haya efectuado alguna retención, mediante las Resoluciones Coactivas N° 0830070235780 y 0830070235803, emitidas en los Expedientes N° 0810060025016 y 0830090000251, respectivamente, le ordenó la retención y emisión de un cheque de gerencia o certificado a nombre de SUNAT/BANCO DE LA NACIÓN, por los importes de S/. 35 000,00 y S/. 413 805,00, respectivamente, precisando que la retención debía ser descontada de la próxima valorización y/o desembolso que realizara a favor del Consorcio S & J Consorciados, de la que la empresa TJ & F Arquitectos E.I.R.L. forma parte.

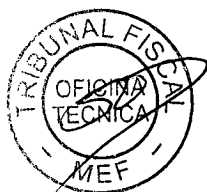
Que es materia de queja lo siguiente: 1) Establecer si corresponde que la Administración concluya el procedimiento de cobranza coactiva seguido contra la empresa TJ & F Arquitectos E.I.R.L. con el Expediente Coactivo Acumulador N° 0810060025016, para lo cual previamente se debe determinar si la quejosa tiene legitimidad para formular dicho pedido, y 2) Establecer si corresponde que la Administración levante las medidas de embargo en forma de retención, así como las medidas cautelares previas trabadas contra la empresa TJ & F Arquitectos E.I.R.L. mediante las Resoluciones Coactivas N° 0830070235762, 0830070234820 y 080070235771, y si como consecuencia de ello, deben dejarse sin efecto las Resoluciones Coactivas N° 0830070235780 y 0830070235803, en las cuales se indicó que "la retención deberá ser descontada de la próxima valorización y/o desembolso a favor de CONSORCIO S & J CONSORCIADOS R.U.C. N° 20526502320 (...)", para lo cual previamente se debe determinar si la quejosa tiene legitimidad para obra.

Conclusión del procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente Coactivo Acumulador N° 0810060025016

Que de la documentación que obra en autos se tiene que mediante la notificación de las Resoluciones de Ejecución Coactiva N° 081-006-0025016, 081-006-0025032, 081-006-0025227, 083-006-0183598, 083-006-0185572, 083-006-0185022, 083-006-0187584, 083-006-0188186, 083-006-0190468, 083-006-0192073, 083-006-0192576 y 083-006-0193748 (fojas 76 a 99), se iniciaron contra la empresa TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada, los procedimientos de cobranza coactiva seguido con Expedientes Coactivos N° 0810060025016, 0810060025032, 0810060025227, 0830060183598, 0830060185572, 0830060185022, 0830060187584, 0830060188186, 0830060190468, 0830060192073, 0830060192576 y 0830060193748.

Que asimismo, en el Informe N° 38-2012-SUNAT/2M0302 la Administración indica que los anotados procedimientos coactivos fueron acumulados en el Expediente Coactivo Acumulador N° 0810060025016, mediante las Resoluciones Coactivas N° 0810070026592, 0830070209063, 0830070218337, 0830070224377 y 0830070227966.

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración no ha iniciado en contra de la quejosa el procedimiento de cobranza coactiva materia de autos sino contra TJ & F Arquitectos Empresa



*Individual de Responsabilidad de Limitada, por lo que al no tener la quejosa la condición de deudor tributario en dicho procedimiento, y no habiendo demostrado la existencia de actuaciones de la Administración que la afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, en lo que respecta al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, carece de legitimidad para solicitar la conclusión del mismo, en consecuencia, corresponde declarar improcedente la queja presentada en este extremo.*

**Levantamiento de las medidas cautelares trabadas mediante las Resoluciones Coactivas N° 080070235771 y 0830070235762**

*Que a foja 15 obra la Resolución Coactiva N° 0830070235771 de 26 de enero de 2012, emitida en el procedimiento de medida cautelar previa seguido contra la empresa TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada, con Expediente N° 0830090000251, mediante la cual la Administración le trabó medida cautelar previa de embargo en forma de retención, hasta por la suma de S/. 413 805,00, sobre los derechos de crédito, acreencias, bienes, valores y fondos de los que dicha empresa fuera titular y que estén en posesión de terceros.*

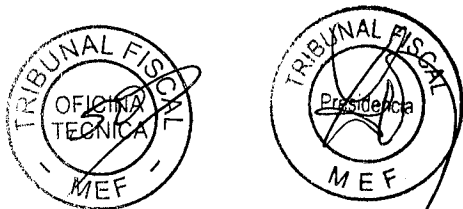
*Que de igual manera, a foja 100 obra la Resolución Coactiva N° 0830070235762 de 26 de enero de 2012, emitida en el procedimiento de cobranza coactiva seguido contra TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada, con Expediente Coactivo Acumulador N° 0810060025016, mediante la cual la Administración le trabó embargo en forma de retención, por el importe de S/. 36 000,00, sobre los derechos de crédito, acreencias, bienes, valores y fondos de los que dicha empresa fuera titular y que estén en posesión de terceros.*

*Que en tal sentido, toda vez que las referidas medidas cautelares han sido emitidas con el fin de asegurar el cobro de la deuda a cargo de la empresa TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada, en su calidad de deudor tributario, y no de la quejosa, se concluye que ésta no tiene legitimidad para solicitar el levantamiento de dichas medidas, siendo que si bien en las citadas resoluciones coactivas se señala que la mencionada empresa es integrante del Consorcio S & J Consorciados, ello no le da legitimidad para cuestionar dicha actuación de la Administración, en tanto no tiene la condición de deudor en tales procedimientos, ni tales actuaciones vulneran sus derechos; por lo que corresponde declarar improcedente la queja presentada en este extremo.*

**Levantamiento de las medidas cautelares trabadas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0830070234820, 0830070235780 y 0830070235803**

*Que mediante la Resolución Coactiva N° 0830070234820 de 9 de enero de 2012 (foja 118), emitida en el procedimiento de medida cautelar previa seguido contra la empresa TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada, con Expediente N° 0830090000251, se trabó contra dicho deudor una medida cautelar previa de embargo en forma de retención, hasta por la suma de S/. 413 805,00, sobre los derechos de crédito, acreencias, bienes, valores y fondos de los que dicha empresa fuera titular y que estén en posesión de terceros.*

*Que asimismo, mediante la Resolución Coactiva N° 0830070235803 de 26 de enero de 2012 (foja 126), se ordenó a la Municipalidad Distrital de Bellavista que retenga y emita un cheque de gerencia o certificado a nombre de SUNAT/BANCO DE LA NACIÓN, por el importe a que se refiere la medida cautelar previa mencionada precedentemente, precisándose que tal retención debía ser descontada de la próxima valorización y/o desembolso que dicha municipalidad realizara a favor*



del Consorcio S & J Consorciados, dada su condición de contratista del proceso de selección bajo la modalidad de Licitación Pública N° 1-2011/LP001-2011.

Que de igual manera, mediante la Resolución Coactiva N° 0830070235780 de 26 de enero de 2012 (foja 115), emitida en el procedimiento de cobranza coactiva seguido contra la empresa TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada, con Expediente Coactivo Acumulador N° 0810060025016, se ordenó a la referida municipalidad que retenga y emita un cheque de gerencia o certificado a nombre de SUNAT/BANCO DE LA NACIÓN, por el monto de S/. 35 000,00 correspondiente al embargo en forma de retención trabado contra dicho deudor con la Resolución Coactiva N° 0830070224945 (foja 130), precisándose igualmente que tal retención debía ser descontada de la próxima valorización y/o desembolso que dicha entidad realizara a favor del Consorcio S & J Consorciados.

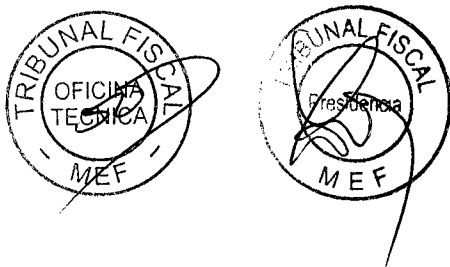
Que es ante esta circunstancia que la quejosa alega que la Municipalidad Distrital de Bellavista no tiene ninguna obligación de retener y emitir cheque de gerencia o certificado a nombre de la Administración por las sumas indicadas, por cuanto dicha entidad no tiene vínculo jurídico contractual con el deudor tributario, esto es, TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada, siendo que si bien dicha empresa es parte integrante del Consorcio S & J Consorciados, el mismo constituye una persona jurídica independiente para efectos tributarios, al tener la calidad de contribuyente y poseer capacidad tributaria.

Que sobre el particular, cabe indicar que el artículo 438° de la Ley General de Sociedades, aprobada por Ley N° 26887, señala que se considera como contrato asociativo aquél que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes, agregando que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Que según el artículo 445° de la citada ley, el contrato de consorcio es aquél 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, indicando que corresponde a cada miembro 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.

Que al comentar la definición del contrato de consorcio prevista en el citado artículo 445° de la Ley General de Sociedades, César Talledo Mazú considera que de ésta fluye cuatro notas que hacen a la esencia del contrato: 1) El desarrollo conjunto de determinado negocio o empresa, 2) La participación activa y directa de las partes, 3) La obtención de un fin económico, 4) El mantenimiento de la propia autonomía. Adicionalmente, agrega otras notas que pueden ser derivadas complementariamente de la regulación de este contrato, a saber:

- i) Inexistencia de un patrimonio común en explotación y carencia de personalidad jurídica.
- ii) Vinculación directa de las partes con terceros, individualmente y en conjunto.
- iii) Administración centralizada con intervención de las partes.





Que respecto a la regulación tributaria de este contrato, cabe señalar que de conformidad con el artículo 21° del Código Tributario, tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales y 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.

Que de acuerdo con el inciso k) del artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, para los efectos de dicha ley, se considerarán contribuyentes del impuesto a las personas jurídicas, entre otros, 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.

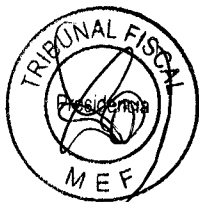
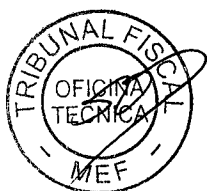
Que el último párrafo del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone que, entre otros, también son contribuyentes del impuesto los consorcios que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

Que de las normas glosadas se aprecia que en el caso de los consorcios, éstos serán considerados como contribuyentes de ambos impuestos en la medida que lleven contabilidad independiente, ostentando únicamente para efectos tributarios la calidad de persona jurídica.

Que de otro lado, debe mencionarse que la Ley de Contrataciones del Estado, aprobada por Decreto Legislativo N° 1017, que contiene las disposiciones y lineamientos que deben observar las entidades del sector público en los procesos de contrataciones de bienes, servicios u obras y que regula las obligaciones y derechos que se derivan de los mismos, los que comprenden la contratación para la ejecución de obras, señala en el artículo 36°, que en los procesos de selección – entre los que se encuentran las licitaciones - podrán participar distintos postores en consorcio, sin que ello implique crear una persona jurídica diferente, precisando que para ello, será necesario acreditar la existencia de una promesa formal de consorcio, el que se perfeccionará una vez consentido el otorgamiento de la buena pro y antes de la suscripción del contrato, siendo que las partes del consorcio responderán solidariamente ante la Entidad por todas las consecuencias derivadas de su participación individual en el consorcio durante los procesos de selección, o de su participación en conjunto en la ejecución del contrato derivado de éste; debiendo designar un representante común con poderes suficientes para ejercitar los derechos y cumplir las obligaciones que se deriven de su calidad de postores y del contrato hasta la liquidación del mismo.

Que por su parte, el numeral 8 del Anexo Único del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado, aprobado por Decreto Supremo N° 184-2008-EF, define al Consorcio como el contrato asociativo por el cual dos (2) o más personas se asocian, con el criterio de complementariedad de recursos, capacidades y aptitudes, para participar en un proceso de selección y, eventualmente, contratar con el Estado.

Que de las normas antes citadas se aprecia que a efecto de participar en un proceso de contratación con una entidad del Estado como una licitación, los postores podían participar celebrando una promesa formal de consorcio, el que se perfeccionaría luego del otorgamiento de la buena pro y antes de la suscripción del contrato, sin que ello implicase la existencia de una persona jurídica.



Que obra a fojas 37 a 42 el contrato de consorcio denominado "Consortio S & J Consorciados", celebrado con fecha 7 de noviembre de 2011, entre TJ & F Arquitectos E.I.R.L. y Vigo Moromizato José Hernando, con el objetivo de participar en la Licitación Pública N° 01-2011-CEP-MDB-S convocada por la Municipalidad Distrital de Bellavista – Sullana, para la ejecución de la obra "Ampliación, Mejoramiento del Estadio Municipal Melanio Coloma Calderón, Distrito de Bellavista, Provincia de Sullana – Piura".

Que de la revisión del mencionado contrato de consorcio, se observa que en la cláusula quinta de dicho contrato se indica que "...las partes dejan constancia que el presente consorcio no genera la creación de una persona jurídica ni tampoco tiene razón social alguna. En consecuencia, los consorciados son solidaria y mancomunadamente responsables de cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato". Adicionalmente, en la cláusula décimo tercera se señala que "Los Consorciados de conformidad con lo establecido en el artículo 37° de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado responderán solidariamente ante la entidad por todas las consecuencias derivadas de su participación individual o en conjunto dentro del consorcio y en la ejecución del contrato derivado de éste".

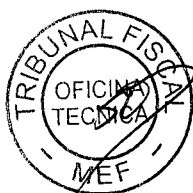
Que en la cláusula sexta del anotado contrato se establece que la participación de los consorciados para postular a la Licitación Pública N° 01-2011-CEP-MDB-S sería de 99% para la empresa TJ & F Arquitectos E.I.R.L., y de 1% para Vigo Moromizato José Hernando, correspondiente al monto total de la obra; señalándose adicionalmente, que en el caso de los ingresos, costos y gastos, las utilidades y pérdidas que arroja el contrato que se suscribiera con la Municipalidad Distrital de Bellavista, la participación sería proporcional hasta por un tope máximo igual al porcentaje del capital aportado por los consorciados, hasta la culminación de la referida licitación pública.

Que asimismo, la cláusula décimo cuarta del citado contrato prevé que la gestión contable incluida la facturación del consorcio será asumida por el Consorcio S & J Consorciados, agregándose que todos los gastos, honorarios profesionales y tributos que genere dicha gestión serán asumidos por dicho consorcio.

Que obra de fojas 3 a 12 copia del Contrato N° 0440-2011-U/AL/MDB/S suscrito el 25 de noviembre de 2011, entre la Municipalidad Distrital de Bellavista y el Consorcio S & J Consorciados, conformado por TJ & F Arquitectos E.I.R.L. y Vigo Moromizato José Hernando, en virtud del proceso de Licitación Pública N° 01-2011-CEP-MDB-S para la ejecución de la obra: "Ampliación y mejoramiento del Estadio Municipal Melanio Coloma Calderón del distrito de Bellavista de Sullana – Piura".

Que a foja 221 obra el Comprobante de Información Registrada de la quejosa, del que se aprecia que ésta se inscribió en el RUC con fecha 21 de octubre de 2011, indicando como actividad la construcción de edificios completos. Asimismo, se advierte que declaró que su contabilidad sería llevada en forma manual.

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, que dio origen al Consorcio S & J Consorciados, 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 TJ & F Arquitectos Empresa Individual de



*Responsabilidad de Limitada, los mismos que van a ser registrados en la contabilidad propia del consorcio y sobre las cuales se encontrará 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 TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada 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 TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada por la facturación de trabajos que pudiese haber efectuado directamente al consorcio.*

*Que de las Resoluciones Coactivas N° 0830070235780 y 0830070235803 (fojas 115 y 126), se aprecia que la Administración ha ordenado la retención de los importes de S/. 413 805,00 y S/. 35 000,00, correspondientes a los embargos trabados contra el deudor tributario TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada, sobre los pagos realizados por la Municipalidad Distrital de Bellavista a favor de la quejosa, en virtud del contrato de obra suscrito con dicha municipalidad; sin embargo, conforme se ha indicado anteriormente, el producto obtenido como consecuencia de dicho desembolso constituye en su totalidad un ingreso de la quejosa y no del anotado deudor, por lo que se encuentra acreditada su legitimidad para obrar, correspondiendo por consiguiente amparar la queja presentada en este extremo, y dejar sin efecto las citadas resoluciones coactivas.*

*Que finalmente, en cuanto al pedido de la quejosa respecto a que se deje sin efecto la Resolución Coactiva N° 0830070234820, cabe indicar que dicha resolución se refiere a la medida cautelar previa trabada contra la empresa TJ & F Arquitectos Empresa Individual de Responsabilidad de Limitada, la misma que ha sido emitida con fin de asegurar el cobro de la deuda a cargo de dicha empresa, en su calidad de deudor tributario, y no de la quejosa; por lo que al no tener ésta la condición de deudor en tal procedimiento, ni que tal actuación vulnere sus derechos, se concluye que no tiene legitimidad para solicitar el levantamiento de dicha medida cautelar; en consecuencia, corresponde declarar improcedente la queja presentada en este extremo”.*

