



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DE LA DIVERSIFICACIÓN PRODUCTIVA Y DEL FORTALECIMIENTO DE LA EDUCACIÓN"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2015-18

TEMA : DETERMINAR SI LOS CONSORCIOS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE A LA DE SUS PARTES CONTRATANTES SON CONTRIBUYENTES RESPECTO DE LAS APORTACIONES AL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD (ESSALUD) Y AGENTES DE RETENCIÓN RESPECTO DE LAS APORTACIONES AL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES (ONP).

FECHA : 16 de octubre de 2015
HORA : 12:45 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES :	Sergio Ezeta C.	Luis Ramírez M.	Juana Pinto de A.
	Víctor Castañeda A.	Pedro Velásquez L.R.	Mariella Casalino M.
	Raúl Queuña D.	Ada Flores T.	Lorena Amico D.
	Gabriela Márquez P.	Carmen Terry R.	Marco Huamán S.
	Elizabeth Winstanley P.	Doris Muñoz G.	Rosa Barrantes T.
	Cristina Huertas L.	Gary Falconí S.	Lily Villanueva A.
	Roxana Ruiz A.	Zoraida Olano S.	

NO ASISTENTES :	Licette Zúñiga D.	Vacaciones a la fecha de votación.
	Jorge Sarmiento D.	Vacaciones en la fecha de suscripción.
	Jesús Fuentes B.	Vacaciones a la fecha de votación.
	José Martel S.	Vacaciones en la fecha de suscripción.
	Patricia Meléndez K.	Descanso Médico a la fecha de votación.
	Rossana Izaguirre LI.	Vacaciones a la fecha de votación.
	Caridad Guarniz C.	Ausente al momento de la suscripción ¹ .

I. ANTECEDENTES:

- Memorando N° 0587-2015-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
- Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

¹ Por comisión de servicios.

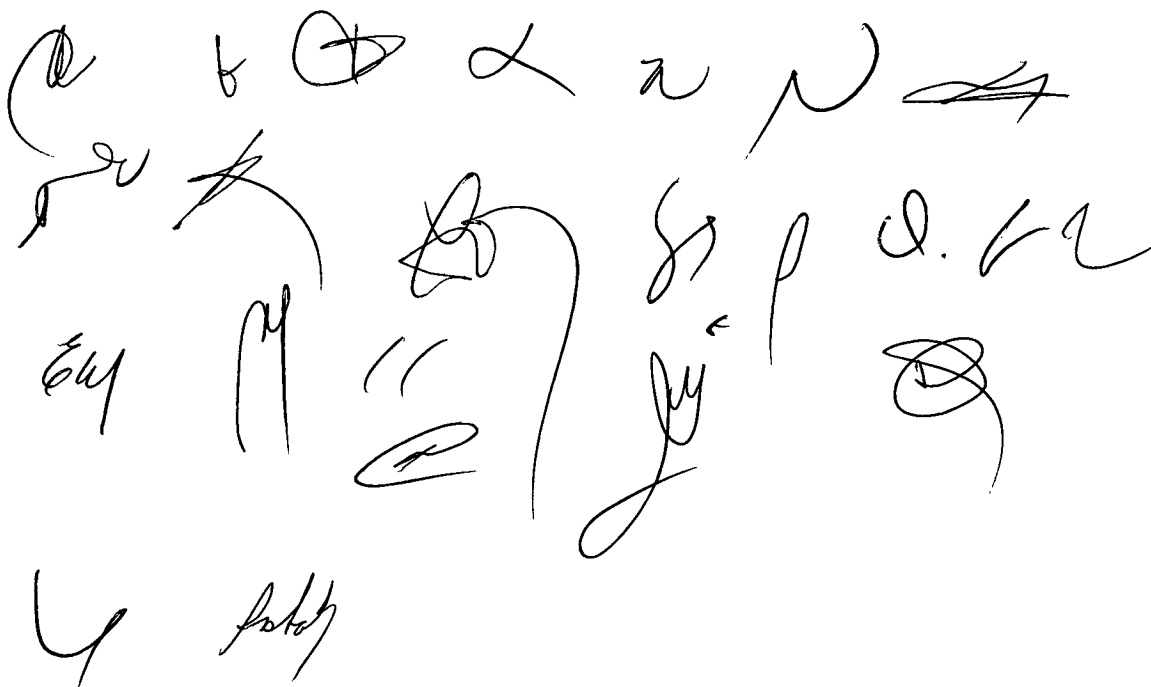
Pág. 1 de 7

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, 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 son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP.

Ello se debe a que los referidos contratos no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de éstas”.



TEMA:

DETERMINAR SI LOS CONSORCIOS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE A LA DE SUS PARTES CONTRATANTES SON CONTRIBUYENTES RESPECTO DE LAS APORTACIONES AL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD (ESSALUD) Y AGENTES DE RETENCIÓN RESPECTO DE LAS APORTACIONES AL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES (ONP).

PROPUESTA 1		PROPUESTA 2
Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP.		Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD y agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP. Fundamento: Ver Informe de Sala Plena
SUB PROPUESTA 1.1	SUB PROPUESTA 1.2	
Eilo se debe a que los referidos contratos no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de éstas. Fundamento: Ver Informe de Sala Plena.	Eilo se debe a que los referidos contratos no pueden calificar como empleadores. Fundamento: Ver Informe de Sala Plena.	
Olano Silva		X
Zúñiga Dulanto	VACACIONES	VACACIONES
Ezeta Carpio	X(*)	
Ramírez Mío	X	
Pinto de Aliaga	X	
Castañeda Altamirano	X	
Velásquez L.R.	X(*)	
Casalino Mannarelli		X
Queuña Díaz		X
Sarmiento Díaz		X
Flores Talavera	X	
Fuentes Borda	VACACIONES	VACACIONES
Amico de las Casas		X
Márquez Pacheco		X
Terry Ramos		X
Huamán Sialer	X	
Winstanley Patio	X	
Martel Sánchez	X	
Muñoz García		X
Barrantes Takata		X
Meléndez Kohatsu	DESCANSO MÉDICO	DESCANSO MÉDICO
Huertas Lizarzaburu		X
Falconi Sinche		X
Izaguirre Llampasi	VACACIONES	VACACIONES
Guarniz Cabell	X	
Villanueva Aznarán		X
Ruiz Abarca		X
SUB TOTAL	8+2(*)	3
TOTAL	13	10

(*) VOTO SINGULAR DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA A LA SUB PROPUESTA 1.1:

"Estando de acuerdo con la propuesta 1.1 en el sentido que los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no son contribuyentes respecto de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las

Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, debido a que no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de éstas, considero importante añadir lo siguiente:

Cuando las normas que regulan las referidas aportaciones hacen referencia a la categoría de empleador como el obligado al cumplimiento de las obligaciones que de ellas emanan, tampoco incluye a dichos contratos como sujeto obligado, debido a que para adquirir la categoría de empleador, y por ende, asumir algunas de las citadas obligaciones, el sujeto que califica como tal debe poder formar parte de una relación laboral y para poder ser parte de una, se debe tener capacidad para suscribir contratos, ya que la única forma de ser parte de una relación laboral en la actividad privada es previa suscripción de un contrato de trabajo.

En efecto, en el ámbito del Régimen Laboral de la Actividad Privada, el contrato de trabajo (contrato – acuerdo) es definido como el acuerdo por el cual, el trabajador se compromete a prestar sus servicios en relación de dependencia para el empleador y éste, por su parte, se compromete a pagar una remuneración. Asimismo, la relación laboral (contrato – relación) está constituida por el conjunto de relaciones de carácter obligacional que se cumplen en el transcurso del tiempo, de tal manera que para ingresar a la relación laboral, es necesario que el trabajador, cuya fuerza de trabajo será usada, celebre previamente el acuerdo, pues lo contrario, esto es, obligarlo a trabajar, implicaría la invalidez legal de la relación.

La relación laboral es una relación de orden jurídico, no fáctica, ni económica, que genera derechos y obligaciones entre dos sujetos con capacidad para ser titulares de esos derechos y obligaciones, siendo necesaria, para la existencia de dicha relación obligacional, que ésta tenga una fuente que la genere, siendo que en el caso de la relación laboral a que nos referimos, es la voluntad de ambas partes puesta de manifiesto a través de un contrato de trabajo.

En ese sentido cabe precisar que entre los elementos del contrato de trabajo se consideran al objeto y al vínculo. En el caso del trabajador, el objeto es la entrega de su fuerza o capacidad de trabajo, mientras que para el empleador, el objeto consiste en el pago de la remuneración. Asimismo, el vínculo es entendido como el lazo que une a trabajador y empleador, esto es, la reunión de consentimientos coincidentes en la prestación del trabajo y el pago de la remuneración. Al respecto, dicho vínculo se sustenta en dos elementos: la capacidad y el consentimiento de cada una de las partes, siendo que la primera puede ser enfocada a su vez desde dos puntos de vista: la capacidad laboral (aptitud física y mental para realizar el trabajo) y la capacidad civil, la que puede ser de goce (aptitud para ser titular de derechos y obligaciones) o de ejercicio (aptitud de poder ejercer por sí mismo los derechos y de contraer por sí mismo obligaciones). Asimismo, el consentimiento es la expresión de voluntad de obligarse en un sentido determinado por cada una de los intervinientes en la contratación.

Por tanto, se advierte que para poder celebrar un contrato de trabajo y ser parte de una relación laboral, es necesario que ambas partes sean capaces y presten su consentimiento.

En ese sentido, dado que los consorcios no tienen esa capacidad, no pueden ser parte de ningún tipo de relación laboral y por ende no poder ser calificados como empleadores, lleven o no contabilidad independiente, sino que lo serán cada uno de sus miembros.

Una interpretación contraria a la expuesta involucraría extender los alcances de normas tributarias a supuestos no contemplados en ellas, lo que vulneraría lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aplicable a las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, que señala que: "...En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo".

Por tanto, puede concluirse que no solo los consorcios que lleven contabilidad independiente a las partes contratantes, sino los que no la lleven, al no poseer personalidad jurídica distinta a la de sus miembros contratantes, personalidad que no se la otorga el llevar contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, no pueden ser considerados empleadores al amparo de la normatividad laboral y por consiguiente, tampoco pueden considerarse como contribuyentes o agentes de retención de las referidas aportaciones".

TEMA:

DETERMINAR SI LOS CONSORCIOS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE A LA DE SUS PARTES CONTRATANTES SON CONTRIBUYENTES RESPECTO DE LAS APORTACIONES AL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD (ESSALUD) Y AGENTES DE RETENCIÓN RESPECTO DE LAS APORTACIONES AL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES (ONP).

PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO

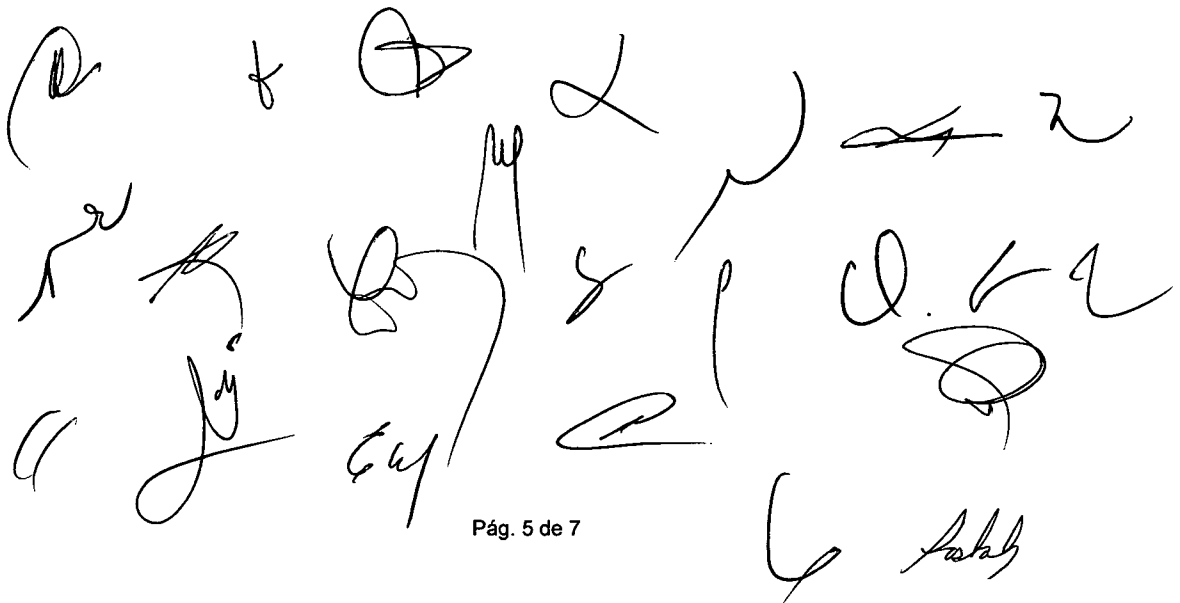
PROPUESTA 1

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.

PROPUESTA 2

El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.

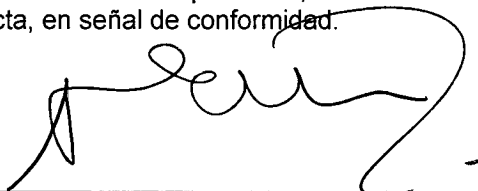
Olano Silva	X	
Zúñiga Dulanto	VACACIONES	VACACIONES
Ezeta Carpio	X	
Ramírez Mío	X	
Pinto de Aliaga	X	
Castañeda Altamirano	X	
Velásquez L.R.	X	
Casalino Mannarelli	X	
Queuña Díaz	X	
Sarmiento Díaz	X	
Flores Talavera	X	
Fuentes Borda	VACACIONES	VACACIONES
Amico de las Casas	X	
Márquez Pacheco	X	
Terry Ramos	X	
Huamán Sialer	X	
Winstanley Patio	X	
Martel Sánchez	X	
Muñoz García	X	
Barrantes Takata	X	
Meléndez Kohatsu	DESCANSO MÉDICO	DESCANSO MÉDICO
Huertas Lizarzaburu	X	
Falconí Sinche	X	
Izaguirre Llampasi	VACACIONES	VACACIONES
Guarníz Cabell	X	
Villanueva Aznarán	X	
Ruiz Abarca	X	
TOTAL	23	



III. DISPOSICIONES FINALES:

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.



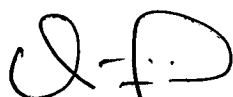
Sergio Ezeta Carpio



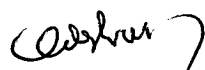
Juana Pinto de Aliaga



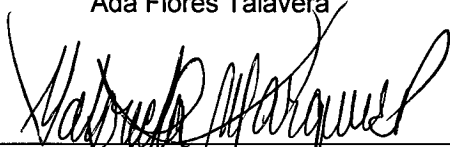
Pedro Velásquez López Raygada



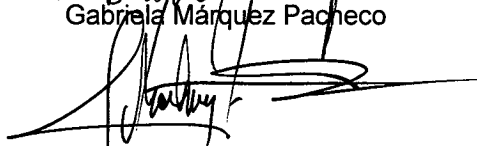
Raúl Queuña Díaz



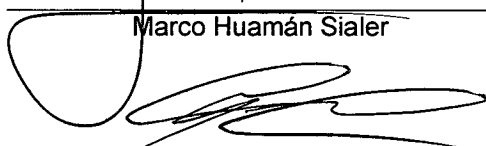
Ada Flores Talavera



Gabriela Márquez Pacheco



Marco Huamán Sialer

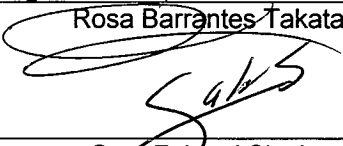


José Martel Sánchez

Fecha: 20/10/2015



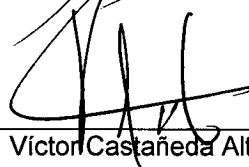
Rosa Barrantes Takata



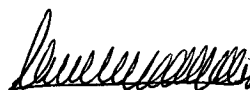
Gary Falconí Sinche



Luis Ramírez Mío



Víctor Castañeda Altamirano



Mariella Casalino Mannarelli

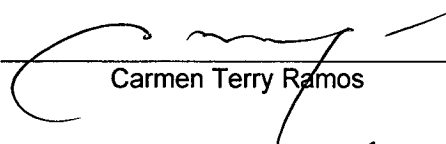


Jorge Sarmiento Díaz

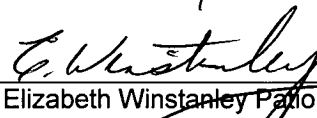
Fecha: 20/10/15



Lorena Amico de las Casas



Carmen Terry Ramos



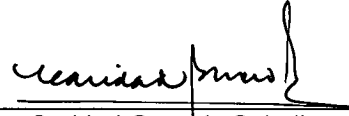
Elizabeth Winstanley Pailo



Doris Muñoz García

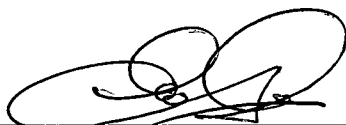


Cristina Huertas Lizarzaburu



Caridad Guarníz Cabell

Fecha: 20/10/15 Hora: 15:18



Lily Villanueva Aznarán



Roxana Ruiz Abarca



Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2015-18

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI LOS CONSORCIOS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE A LA DE SUS PARTES CONTRATANTES SON CONTRIBUYENTES RESPECTO DE LAS APORTACIONES AL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD (ESSALUD) Y AGENTES DE RETENCIÓN RESPECTO DE LAS APORTACIONES AL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES (ONP).

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

La Ley N° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, modificada por Ley N° 28791, prevé que las aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud (ESSALUD)¹ son de cargo de la entidad empleadora, quien deberá declararlos y pagarlos al mes siguiente a aquél en que se devengaron las remuneraciones afectas, dentro de los plazos establecidos por la normatividad vigente².

Por su parte, en el caso de las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones (ONP)³, el artículo 11° del Decreto Ley N° 19990 establece que los empleadores y las empresas de propiedad social, cooperativas o similares están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el montepío del pago de sus remuneraciones y a entregarlas a Seguro Social de Perú, conjuntamente con lo que aquéllos deben abonar. Agrega que si las personas obligadas no retuvieren en la oportunidad indicada las aportaciones de sus trabajadores, responderán por su pago, sin derecho a descontárselas a éstos.

Por consiguiente, se aprecia que si bien este aporte es de cargo del asegurado, es el empleador el encargado de retenerlo y entregarlo al fisco.

En tal sentido, conforme con las normas citadas, en el caso de las aportaciones a ESSALUD, el contribuyente es el empleador, y en el de las aportaciones a la ONP, éste es agente de retención, siendo que en ambos casos, el empleador es el obligado a cumplir el pago de la deuda tributaria o la suma materia de retención.

Por otro lado, en cuanto a la capacidad tributaria de los consorcios que llevan contabilidad independiente, debe considerarse que en el Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2012-16 de 30 de julio de 2012⁴, se señaló que: *"Los contratos de consorcio que llevan*

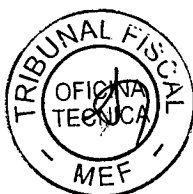
¹ En adelante, "aportaciones a ESSALUD".

² Asimismo, en el caso de los afiliados regulares pensionistas, la citada norma señala que el aporte, que es de cargo del pensionista, es de 4% de la pensión y que es responsabilidad de la entidad empleadora la retención, declaración y pago a ESSALUD, en los plazos establecidos en la normatividad vigente.

³ En adelante, "aportaciones a la ONP".

⁴ Cabe precisar que, como se ha señalado en los fundamentos del citado acuerdo, recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N°12591-5-2012, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 de agosto de 2012, *"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"*.

De otro lado, es pertinente señalar que el expediente que motiva el presente tema de Sala Plena está referido a un consorcio que lleva contabilidad independiente, siendo que es en dichos casos que la Administración Tributaria imputa la calidad de deudor tributario.



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”, indicándose en los fundamentos del citado acuerdo que éstos tendrán la mencionada capacidad en la medida que una norma disponga expresamente que es sujeto de derechos y obligaciones en relación con determinado tributo.

En este marco corresponde dilucidar si los consorcios que tienen contabilidad independiente a la de sus partes contratantes son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD y agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP pues sobre el particular se suscitan distintas interpretaciones. Según una de ellas, el referido consorcio sí está dentro del campo de aplicación de dichos tributos porque puede ser considerado empleador, siendo que según la interpretación contraria, el consorcio no lo está, lo que a su vez podría sustentarse en distintas interpretaciones. De acuerdo con una de ellas, las normas que los regulan no disponen expresamente que el consorcio es sujeto de derechos y obligaciones en relación con éstos, mientras que conforme con otra interpretación, el consorcio no puede ser considerado empleador debido a su falta de capacidad para contratar y por tanto, para ser parte de una relación laboral.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, 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 señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial “El Peruano”.

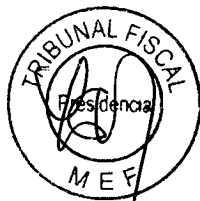
II. ANTECEDENTES

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

III. PROPUESTAS

MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

El artículo 6° de la Ley N° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, modificado por Ley N° 28791, publicada el 21 de julio de 2006, prevé que en el caso de los afiliados regulares en actividad (trabajadores en actividad y los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas), el aporte equivale al 9% de la remuneración o ingreso y que la base imponible mínima mensual no podrá ser inferior a la remuneración mínima vital vigente.



A ello se agrega que los aportes son de cargo de la entidad empleadora quien deberá declararlos y pagarlos al mes siguiente a aquel en que se devengaron las remuneraciones afectas, dentro de los plazos establecidos por la normatividad vigente⁵.

Por tanto, se aprecia que según la citada norma, este tributo es del cargo del empleador, siendo que conforme establece el artículo 4° de la referida ley, para efecto de su aplicación, se entiende por "Entidades Empleadoras" a las empresas e instituciones públicas o privadas que emplean trabajadores bajo relación de dependencia, las que pagan pensiones y las cooperativas de trabajadores.

De otro lado, en el caso de las aportaciones a la ONP, de acuerdo con el artículo 3° del Decreto Ley N° 19990, entre otros, son asegurados obligatorios, los trabajadores que prestan servicios bajo el régimen de la actividad privada a empleadores particulares, cualesquiera que sean la duración del contrato de trabajo y/o el tiempo de trabajo por día, semana o mes. Por su parte, el artículo 6° de la citada norma señala que una de sus fuentes de financiamiento son las aportaciones de los empleadores y asegurados.

Asimismo, el artículo 7° de dicho decreto legislativo prevé que las aportaciones equivalen a un porcentaje del monto de la remuneración asegurable que percibe el trabajador, el que se fijará en cada caso por Decreto Supremo.

Al respecto, conforme con el artículo 2° de la Ley N° 26504, publicada el 28 de julio de 1995, las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones a que se refiere el Decreto Ley N° 19990 son íntegramente de cargo del asegurado.

Por su parte, el artículo 11° del citado Decreto Ley N° 19990 establece que los empleadores y las empresas de propiedad social, cooperativas o similares están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el montepío del pago de sus remuneraciones y a entregarlas a Seguro Social de Perú, conjuntamente con lo que aquéllos deben abonar. Agrega que si las personas obligadas no retuvieron en la oportunidad indicada las aportaciones de sus trabajadores, responderán por su pago, sin derecho a descontárselas a éstos.

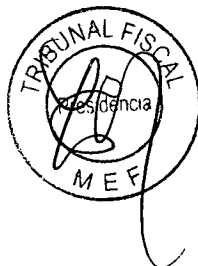
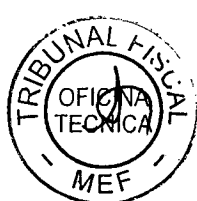
Por consiguiente, se aprecia que si bien este aporte es de cargo del asegurado, es el empleador el encargado de retenerlo y entregarlo al fisco.

En tal sentido, en el caso de las aportaciones a ESSALUD, el empleador tiene la calidad de contribuyente, y en el de las aportaciones a la ONP, la de agente de retención, siendo que en ambos casos, es quien tiene la obligación de pagar al fisco.

Por otro lado, en cuanto a la capacidad tributaria de los mencionados consorcios, el Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2012-16 de 30 de julio de 2012⁶, previó 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*

⁵ Asimismo, en el caso de los afiliados regulares pensionistas, la citada norma señala que el aporte, que es de cargo del pensionista, es de 4% de la pensión y que es responsabilidad de la entidad empleadora la retención, declaración y pago a ESSALUD, en los plazos establecidos en la normatividad vigente.

⁶ El mencionado acuerdo fue recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N°12591-5-2012, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 de agosto de 2012.



están relacionados con obligaciones respecto de las que se les considera deudores tributarios”, señalándose en los fundamentos del citado acuerdo que éstos tendrán la mencionada capacidad en la medida que una norma disponga expresamente que es sujeto de derechos y obligaciones en relación con determinado tributo.

En los fundamentos del citado acuerdo, se señaló lo siguiente:

“De otro lado, en el ámbito tributario, el artículo 21° del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁷ 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 principal⁸.

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 leyes⁹.

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 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 Renta¹⁰ 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 contratantes¹¹. Similar disposición se

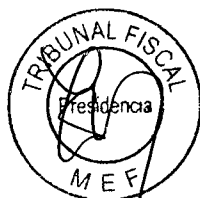
⁷ Decreto Supremo N° 135-99-EF.

⁸ En este sentido, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, De Palma, 1995, Buenos Aires, p. 256.

⁹ Al respecto, véanse los artículos 51° y 52° de la Ley N° 27444.

¹⁰ Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

¹¹ 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



aprecia en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo¹². 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 reglamento¹³.

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.

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.

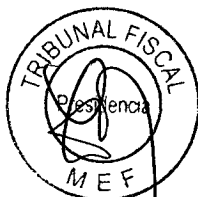
En este sentido, PICÓN GONZÁLEZ explica que los consorcios serán sujetos de un determinado tributo únicamente "cuando la norma de creación del tributo, o alguna otra con rango adecuado, reconozca expresamente a estos sujetos esta capacidad" o cuando "la norma de creación del tributo considere como sujetos pasivos a todos

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.

¹² Decreto Supremo N° 055-99-EF.

¹³ 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.



*aquéllos que tengan genéricamente una calidad que no requiere ser cumplida por un sujeto con personalidad jurídica*¹⁴.

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 información¹⁵, 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 asumidas¹⁶.

En este marco normativo y jurisprudencial se determinará si los consorcios que llevan contabilidad independiente son contribuyentes y agentes de retención respecto de las aportaciones a ESSALUD y ONP, respectivamente.

3.1 PROPUESTA 1

Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP.

¹⁴ Al respecto, véase: PICÓN GONZÁLEZ, Jorge Luis, *Op. Cit.* p. 113.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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".



3.1.1 SUB PROPUESTA 1.1

DESCRIPCIÓN

Ello se debe a que los referidos contratos no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de éstas.

FUNDAMENTO¹⁷

Como se ha mencionado, en los fundamentos del Acta de Sala Plena N° 2012-16 se concluyó que éstos tendrán capacidad tributaria en la medida que una norma disponga expresamente que son sujetos de derechos y obligaciones en relación con determinado tributo.

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 puede otorgar en ciertos casos la calidad de sujeto de derechos y obligaciones tributarias, tal como lo hacen la Ley del Impuesto a la Renta¹⁸ y la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo¹⁹.

En tal sentido, si una norma tributaria no contempla en forma expresa a los consorcios que llevan contabilidad independiente como sujetos de derechos y obligaciones, éstos no se considerarán incluidos dentro de su ámbito de aplicación y por tanto, carecerán de capacidad tributaria y no podrán tener la calidad de contribuyentes o de agentes de retención.

Así, si la falta de capacidad tributaria es la regla general en el caso de los consorcios que llevan contabilidad independiente, las excepciones a ésta deben ser previstas por la norma de manera precisa.

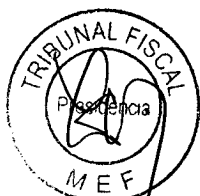
Sobre el particular, como se ha mencionado, el artículo 6° de la Ley N° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, modificado por Ley N° 28791, prevé que el aporte es de cargo de la entidad empleadora, siendo que, conforme con el citado artículo 4° de la referida ley, se entiende por "Entidades Empleadoras" a las empresas e instituciones públicas o privadas que emplean trabajadores bajo relación de dependencia, las que pagan pensiones y las cooperativas de trabajadores.

De otro lado, en el caso de las aportaciones a la ONP, conforme con el anotado artículo 2° de la Ley N° 26504, las referidas aportaciones son íntegramente de cargo del asegurado, siendo que según el citado artículo 11° del citado Decreto Ley N° 19990, los empleadores y las empresas de propiedad social, cooperativas o similares están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el montepío del pago de sus remuneraciones y a

¹⁷ Forma parte de los fundamentos de esta propuesta el "Marco Normativo y Jurisprudencial".

¹⁸ El artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta 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.

¹⁹ 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.



entregarlas a Seguro Social de Perú, conjuntamente con lo que aquéllos deben abonar. Por consiguiente, se aprecia que si bien éste aporte es de cargo del asegurado, es el empleador el encargado de retenerlo y entregarlo al fisco.

En tal sentido, en el caso de las aportaciones a ESSALUD, el empleador tiene la calidad de contribuyente, y en el de las aportaciones a la ONP, la de agente de retención, siendo que en ambos casos, el empleador será el obligado al pago.

Como se advierte, dichas normas no hacen referencia expresa a los consorcios que llevan contabilidad independiente como sujetos de derechos y obligaciones en relación con dichos tributos.

Por tanto, se concluye que los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP. Ello se debe a que los referidos contratos no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de éstas.

3.1.2 SUB PROPUESTA 1.2

DESCRIPCIÓN

Ello se debe a que los referidos contratos no pueden calificar como empleadores.

FUNDAMENTO²⁰

Como se ha mencionado, en los fundamentos del Acta de Sala Plena N° 2012-16 se concluyó que éstos tendrán capacidad tributaria en la medida que una norma disponga expresamente que son sujetos de derechos y obligaciones en relación con determinado tributo, no obstante, como se aprecia de las normas que regulan las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, éstas disponen expresamente que en el primer caso, el empleador es el contribuyente, y en el segundo caso, es el agente de retención.

Al respecto, si bien en los fundamentos del citado acuerdo se hizo referencia a las leyes que regulan al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas, las que mencionan a los consorcios como contribuyentes de manera particular, cabe señalar que ello fue a título ilustrativo, dado que en dichos casos, correspondía que las citadas leyes hicieran tal mención para que dichos entes pudiesen ser comprendidos entre los contribuyentes de dichos impuestos, dado que por su naturaleza, no podrían ser considerados incluidos entre los sujetos que por lo general son gravados con dichos tributos, como son las personas naturales y jurídicas.

En tal sentido, a diferencia de las referidas normas, las que regulan las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, consideran de forma expresa al empleador, concepto que debe ser analizado para determinar si incluye a los consorcios que llevan contabilidad independiente. Así, se considera que la mención expresa a la que hace referencia el citado Acuerdo de Sala

²⁰ Forma parte de los fundamentos de esta propuesta el "Marco Normativo y Jurisprudencial".



Plena, se cumple cuando la norma prevé como sujetos pasivos a quienes tengan genéricamente una calidad que no requiere ser cumplida por un sujeto con personalidad jurídica.

Dado que en el caso de las aportaciones a ESSALUD, el empleador tiene la calidad de contribuyente, y en el de las aportaciones a la ONP, la de agente de retención, debe determinarse, como se ha mencionado, si el consorcio puede ser considerado empleador.

Al respecto, la normativa peruana no ha definido expresamente a esta parte de la relación laboral²¹. En efecto, el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, no contiene una definición expresa sobre el particular, sin embargo, de la lectura de su artículo 4°, que señala que en toda prestación personal de servicios remunerados y subordinados, se presume la existencia de un contrato de trabajo a plazo indeterminado, y que el contrato individual de trabajo puede celebrarse libremente por tiempo indeterminado o sujeto a modalidad, siendo que el primero podrá celebrarse en forma verbal o escrita y el segundo en los casos y con los requisitos que dicha ley establece, precisando que también puede celebrarse por escrito contratos en régimen de tiempo parcial sin limitación alguna, se advierte que para la existencia de una relación laboral y por tanto, para adquirir la calidad de trabajador o empleador, es necesaria la celebración de un contrato de trabajo.

Lo expuesto resulta corroborado por las disposiciones señaladas, entre otros, en los artículos 11° e inciso a) del artículo 16° de dicha ley, según las cuales, se suspende el "contrato de trabajo" cuando cesa temporalmente la obligación del trabajador de prestar el servicio y la del "empleador" de pagar la remuneración respectiva, sin que desaparezca el vínculo laboral, y es causa de extinción del "contrato de trabajo" el fallecimiento del trabajador o del "empleador" si es persona natural.

En ese mismo orden de ideas, de tales disposiciones, así como por las normas recogidas en el citado texto único ordenado, puede colegirse que el empleador es indefectiblemente una de las partes de un contrato de trabajo, lo cual ha sido recogido por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones²².

²¹ En este sentido, véase: TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge, *Derecho Individual del Trabajo*, Gaceta Jurídica, 2011, Lima, p. 20. Así también, UBILLÚS BRACAMONTE, Rolando, "Problemática sobre la identificación del empleador y el tipo de responsabilidad en los grupos de empresas" en: *Ius - Revista de Investigación Jurídica*, Vol. I, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, p. 8.

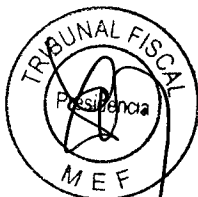
²² Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10115-2-2014, 07896-2-2014, 22170-11-2012, 02172-8-2011 y 02890-3-2009, en donde se ha señalado lo siguiente:

"Que en atención a las normas descritas, para que una entidad se encuentre obligada al pago de Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, e Impuesto Extraordinario de Solidaridad - Cuenta Propia, debe calificar como empleadora, es decir, debe existir un contrato de trabajo entre ésta y la persona que le presta servicio, en donde la base imponible de los referidos tributos es el íntegro de la remuneración".

Por otro lado, en las Resoluciones N° 17443-1-2013, 17132-10-2013, 17525-4-2013 y 11062-2-2014, entre otras, vinculadas a las aportaciones a ESSALUD, este Tribunal ha señalado que:

"...en las Resoluciones N° 05190-1-2003, N° 06231-3-2004, N° 06760-1-2004, N° 10497-3-2008 y N° 12757-3-2008, entre otras, este Tribunal ha establecido que para determinar si existe una relación de naturaleza laboral, debe verificarse la concurrencia de los elementos esenciales del contrato de trabajo, como son la prestación personal del servicio, el pago de una remuneración y la existencia de subordinación".

Así también, en las Resoluciones N° 12109-5-2014, 16702-2-2013, 17525-4-2013 y 06245-2-2014, entre otras, vinculadas a las aportaciones a la ONP, este Tribunal ha señalado:



En ese sentido, habida cuenta que para ser parte de una relación laboral, como trabajador o empleador, se requiere la celebración de un contrato de trabajo no podría asignarse a un sujeto la calidad de empleador, si éste no tiene capacidad para celebrar contratos.

Sobre el particular cabe precisar que en el ámbito de actividad privada, el contrato de trabajo (contrato – acuerdo) es definido como el acuerdo por el cual, el trabajador se compromete a prestar sus servicios en relación de dependencia para el empleador y éste, por su parte, se compromete a pagar una remuneración. Asimismo, la relación laboral (contrato – relación) está constituida por el conjunto de relaciones de carácter obligacional que se cumplen en el transcurso del tiempo, de tal manera que para ingresar a la relación laboral, es necesario que el trabajador, cuya fuerza de trabajo será usada, celebre previamente el acuerdo, pues lo contrario, esto es, obligarlo a trabajar, implicaría la invalidez legal de la relación²³.

Nótese, por tanto, que la relación laboral es una relación de orden jurídico, no fáctica, ni económica, que genera derechos y obligaciones entre dos sujetos con capacidad para ser titulares de esos derechos y obligaciones, siendo necesaria, para la existencia de dicha relación obligacional, que ésta tenga una fuente que la genere, siendo que en el caso de la relación laboral a que nos referimos, es la voluntad de ambas partes puesta de manifiesto a través de un contrato de trabajo.

En ese sentido cabe precisar que entre los elementos del contrato de trabajo se consideran al objeto y al vínculo²⁴. En el caso del trabajador, el objeto es la entrega de su fuerza o capacidad de trabajo, mientras que para el empleador, el objeto consiste en el pago de la remuneración. Asimismo, el vínculo es entendido como el lazo que une a trabajador y empleador, esto es, la reunión de consentimientos coincidentes en la prestación del trabajo y el pago de la remuneración. Al respecto, dicho vínculo se sustenta en dos elementos: la capacidad y el consentimiento de cada una de las partes, siendo que la primera puede ser enfocada a su vez desde dos puntos de vista: la capacidad laboral (aptitud física y mental para realizar el trabajo) y la capacidad civil, la que puede ser de goce (aptitud para ser titular de derechos y obligaciones) o de ejercicio (aptitud de poder ejercer por sí mismo los derechos y de contraer por sí mismo obligaciones). Asimismo, el consentimiento es la expresión de voluntad de obligarse en un sentido determinado por cada una de los intervinientes en la contratación²⁵.

En tal sentido, se advierte que para poder celebrar un contrato de trabajo y ser parte de una relación laboral, es necesario que ambas partes sean capaces y presten su consentimiento.

"Que de lo expuesto se tiene que para que una entidad esté obligada al pago de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, debe calificar como empleador, es decir, tener personal a su cargo sujeto a algún régimen laboral".

Asimismo, en dichas resoluciones, en torno a la relación laboral, se ha señalado que:

"...en las Resoluciones N° 05190-1-2003, N° 06231-3-2004, N° 06760-1-2004, N° 10497-3-2008 y N° 12757-3-2008, entre otras, este Tribunal ha establecido que para determinar si existe una relación de naturaleza laboral, debe verificarse la concurrencia de los elementos esenciales del contrato de trabajo, como son la prestación personal del servicio, el pago de una remuneración y la existencia de subordinación".

²³ En este sentido, véase: RENDÓN VÁSQUEZ, Jorge, *Manual del Derecho del Trabajo Individual*, Tarpuy, 1981, Lima, pp. 69 y ss. En similar sentido, TOYAMA MIYAGUSUKU lo define como el "acuerdo de voluntades entre el trabajador y el empleador para la prestación de servicios personales y subordinados bajo una relación de amenidad (servicios subordinados para otra persona)..." Al respecto, véase: TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge, *Op. Cit.*, p. 35.

²⁴ De acuerdo con RENDÓN VÁSQUEZ, el elemento restante es la forma, ya sea consensual o escrita. En este sentido, véase: RENDÓN VÁSQUEZ, Jorge, *Op. Cit.*, pp 73 y ss.

²⁵ Al respecto, véase: *Ibidem.*, pp. 71 y ss.



Ahora bien, corresponde determinar si los consorcios pueden calificar como empleadores.

Sobre el particular la Resolución del Tribunal Fiscal N° 012591-5-2012, de observancia obligatoria, ha señalado que:

“...para poder promover o participar en un procedimiento administrativo tributario, es necesario gozar de capacidad procesal, la cual a su vez depende 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”.

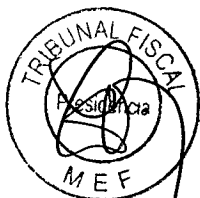
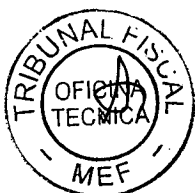
Como se ha señalado en la citada jurisprudencia de observancia obligatoria, los consorcios, como tales, carecen de capacidad jurídica, salvo que la ley se las otorgue.

En efecto, conforme con la Ley General de Sociedades, 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, siendo que cuando el consorcio contrate con terceros, la responsabilidad será solidaria entre los miembros del consorcio sólo si así se pacta en el contrato o si lo dispone la ley, de lo que se desprende que cuando un representante contrata en nombre del consorcio, en realidad lo está haciendo en nombre de las partes que lo integran, las que serán solidariamente responsables por la deuda asumida sólo si así se pactó en el contrato de consorcio o lo prevé la ley.

En este punto resulta fundamental precisar que cuando el artículo 447° de la Ley General de Sociedades, señala que cuando el consorcio contrate con terceros existirá responsabilidad solidaria entre sus miembros, si así se pacta en el contrato o si lo dispone la ley, deja claro que la relación jurídica no se establece con el consorcio, sino exclusivamente entre sus miembros. Si la norma pretendiera otorgar capacidad jurídica al consorcio, hubiese señalado que la solidaridad incluye a este, es decir, que la responsabilidad vincularía al consorcio y sus integrantes, lo que no ha sido fijado así, lo que significa que si no se pacta o la ley no prevé la responsabilidad solidaria, cada parte será responsable de las obligaciones que asuma, según la normativa correspondiente.

Por consiguiente, dado que el consorcio, en tanto contrato asociativo, no genera a un sujeto nuevo con personería jurídica independiente al que pueda imputársele derechos y obligaciones, no cuenta con la capacidad necesaria para celebrar acuerdos con terceros, entre ellos, contratos de trabajo y por tanto ser parte de una relación laboral, siendo consecuencia de ello que al carecer de dicha capacidad, no podrá ejercer poder de dirección alguno, el cual, tendrá necesariamente que ser ejercido por alguna de sus partes integrantes, esto es, aquella que en efecto mantenga el vínculo laboral con el trabajador, pero no por aquel contrato directamente.

En este sentido, se considera que si uno de los consorciados asume como su contribución al negocio en común al personal necesario para llevar a cabo el proyecto, éste será el empleador y por tanto, el responsable de las obligaciones laborales respecto de los trabajadores que laboran para él en el negocio común con un tercero, quedando plenamente salvaguardados y asegurados



los derechos de todas las partes contratantes, situación que no se presentara si se asume que un consorcio puede ser empleador, ya que éste no contará con patrimonio alguno que pudiera respaldar sus eventuales obligaciones, dado que la totalidad de éste pertenece a las partes que lo integren, tal y como ya se ha señalado en la citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 012591-5-2012²⁶. Es en ese orden de ideas que debe ser entendida la estipulación de la Ley General de Sociedades, en el sentido que si se contratara en nombre "del consorcio"²⁷ las obligaciones se imputarán directamente a sus miembros y ello se hará de forma solidaria sólo si así se pactó en el contrato o si lo dispone la ley.

En tal sentido, si para llevar a cabo un determinado negocio o empresa se suscribe un contrato de consorcio en el que se determina la participación activa de cada una de los consorciados, para lo cual, a su vez, es necesario contratar personal, se vinculará laboralmente con dicho personal aquél que lo haya contratado y ante la duda, entre las partes contratantes, deberá determinarse quién o quiénes ejercieron el poder de dirección²⁸. Como se aprecia, siempre se buscará atribuir dicha obligación laboral a uno o varios de los consorciados (a los que ejercieron dicho poder) pero no al consorcio como tal, dado que éste es solo un contrato de colaboración empresarial, esto es, un ente sin personalidad jurídica y por tanto, carente de capacidad contractual.

Por consiguiente, se considera que al no contar con personalidad jurídica propia, los contratos de consorcios no pueden ser considerados empleadores sino que lo serán cada uno de sus miembros²⁹.

²⁶ En la citada resolución se ha señalado que:

"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.

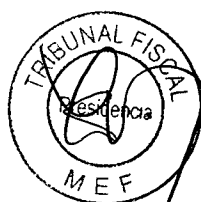
Al no existir una personería jurídica independiente, es indispensable y característico de este contrato la participación activa y directa de cada uno de los contratantes y la vinculación directa de éstos con los terceros. Asimismo, es consecuencia de esta falta de personería jurídica que los bienes que 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."

²⁷ Como señala ZEGARRA MULÁNOVICH: "La exclusión por todos los intervinientes de la posibilidad de actuar "por cuenta y 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". En este sentido, 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.

²⁸ Los elementos esenciales del contrato de trabajo son la prestación personal de servicios, la subordinación o dependencia jurídica y la remuneración. El primero implica que el trabajador es quien presta personalmente servicios a favor del empleador; el segundo, es el que distingue a las relaciones laborales de las civiles y conforme con éste, existe una sujeción del trabajador al poder de dirección del empleador, quien a su vez tiene la facultad de organizar y dirigir la actividad del trabajador, fiscalizar si éste cumple sus directivas y sancionarlo cuando incurra en faltas. Finalmente, el trabajador debe recibir una contraprestación por su trabajo, lo que constituye el último elemento mencionado.

²⁹ Es interesante anotar un caso del Derecho comparado. Al respecto, ante una consulta sobre el particular, el Grupo Interno de Trabajo de atención de consultas en materia de Seguridad Social Integral (parte del Ministerio de Trabajo de Colombia) ha señalado que el consorcio no goza de capacidad jurídica propia e independiente, lo que le impide ser sujeto de derechos y obligaciones, por lo que "no es el consorcio quien contrata al personal ni es considerado empleador, sino que cada una de las empresas consorciadas tiene su propia planta de personal y dispondrán de lo necesario para adelantar el objeto constituido". Al respecto, véase la consulta resuelta el 2 de abril de 2014 bajo el concepto N° 54903 y Asunto ID 6426 Consorcios en <http://www.mintrabajo.gov.co>. Asimismo, a nivel jurisprudencial, en dicho país, la Sala de Casación Laboral (Radicación N° 24426, Acta N° 5, Resolución de 11 de febrero de 2009) ha señalado que las uniones temporales de personas naturales o jurídicas como también los llamados consorcios, no son sujetos procesales que puedan responder por obligaciones a su cargo sino que lo serán las personas que los integran. Al respecto, véase:

http://www.nuevalegislacion.com/files/susc/cdj/juri/e_24426_09.doc (del 22 de setiembre de 2015).



Ahora bien, aun cuando algunas leyes de carácter tributario³⁰ han atribuido únicamente a los consorcios que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, no a los demás, la calidad de sujetos de derechos y obligaciones, para ello tuvo que preverse una ficción legal expresa, es decir, tuvo que señalarse explícitamente que ese tipo en particular de contratos de consorcio pueden tener capacidad tributaria para ciertos tributos.

En efecto, si bien es cierto que las normas que aprobaron algunos tributos le han otorgado a los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a las de sus partes contratantes capacidad para calificar como contribuyentes de aquellos, no corresponde que a través de una interpretación se extienda dicha ficción al ámbito laboral y como consecuencia de ello se cree un sujeto obligado al pago de aportaciones o al cumplimiento de deberes³¹ cuando por su propia naturaleza no podría serlo debido a su falta de personalidad y, por tanto, de capacidad para contratar y por ende ser empleadores de trabajadores.

Una interpretación contraria a la expuesta involucraría extender los alcances de normas tributarias a supuestos no contemplados en ellas, lo que vulneraría lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario³², aplicable a las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, que señala que: *"...En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo"*.

Al respecto, cabe precisar que si bien la ley que regula las aportaciones a ESSALUD hace referencia al empleador en tanto "empresa", no puede soslayarse la falta de capacidad de los contratos de consorcios a pesar que a través de éstos se realice actividad empresarial, ni el hecho que la ley que regula las relaciones laborales no los contemplan como obligado laboral, en tanto empleador, a través de alguna ficción legal.

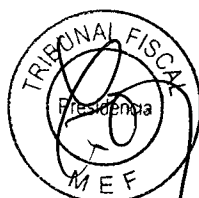
De esta manera, de una interpretación conjunta de las normas analizadas se concluye que en el caso de dicha aportación, el aportante será una empresa empleadora en la medida que cuente con personería propia y por ende, capacidad para contratar trabajadores, lo que claramente excluye a los contratos de colaboración empresarial.

En el caso de la ley que regula las aportaciones a la ONP, es destacable lo previsto por el artículo 11° del citado Decreto Ley N° 19990, según el cual, se identifica a los empleadores con personas. En efecto, como se ha mencionado, dicho artículo dispone que los empleadores y las empresas de propiedad social, cooperativas y similares son las obligadas a retener las referidas aportaciones y a entregarlas al Seguro Social del Perú conjuntamente con las que aquéllos deben abonar. A ello se agrega que *"Si las personas obligadas no retuvieron en la oportunidad indicada las aportaciones de sus trabajadores, responderán por su pago (...)"*. Como se advierte, dicha norma responsabiliza a "personas obligadas", siendo que conforme con el Código Civil, nuestro ordenamiento solo reconoce como personas a las personas físicas y a las personas jurídicas, otorgando distintas denominaciones a todos aquellos entes que escapen de dichos conceptos, tales como, patrimonios autónomos, entes colectivos, etc.

³⁰ Ley del Impuesto a la Renta y Ley del Impuesto General a la Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo.

³¹ Como la de efectuar retenciones de las aportaciones a la ONP.

³² Aplicable a los tributos bajo análisis en virtud de lo dispuesto por el último párrafo de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.



Por tanto, de una lectura conjunta de la Ley General de Sociedades, las normas que regulan las aportaciones a ESSALUD y ONP y del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, puede concluirse que los consorcios, al no poseer personalidad jurídica distinta a la de sus miembros contratantes, no pueden ser considerados empleadores al amparo de la normatividad laboral y por consiguiente, tampoco pueden considerarse como contribuyentes o agentes de retención de las referidas aportaciones.

Finalmente, cabe indicar, que al no tener los contratos de consorcio capacidad jurídica para contratar, tampoco tienen capacidad tributaria para ser contribuyentes de las aportaciones a ESSALUD ni para ser agentes de retención de las aportaciones a la ONP, siendo irrelevante que lleven o no contabilidad independiente, pues a diferencia del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, las normas que regulan dichas aportaciones, no han fijado dicha variable como requisito que determine la existencia de la capacidad materia de análisis, por lo que no resulta relevante analizar la existencia o no de ésta, en cuanto a los referidos contratos por las anotadas aportaciones.

Por tanto, se concluye los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no son contribuyentes de las aportaciones a ESSALUD ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP, al no calificar como empleadores.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

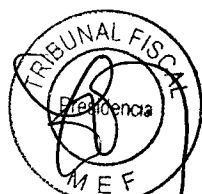
Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD y agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP.

FUNDAMENTO³³

Como se ha mencionado, en los fundamentos del Acta de Sala Plena N° 2012-16 se concluyó que éstos tendrán capacidad tributaria en la medida que una norma disponga expresamente que son sujetos de derechos y obligaciones en relación con determinado tributo, no obstante, como se aprecia de las normas que regulan las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, éstas disponen expresamente que en el primer caso, el empleador es el contribuyente, y en el segundo caso, es el agente de retención.

Al respecto, si bien en los fundamentos del citado acuerdo se hizo referencia a las leyes que regulan al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas, las que mencionan a los consorcios como contribuyentes de manera particular, cabe señalar que ello fue a título ilustrativo, dado que en dichos casos, correspondía que las citadas leyes hicieran tal mención para que dichos entes pudiesen ser comprendidos entre los contribuyentes de dichos impuestos, dado que por su naturaleza, no podrían ser considerados incluidos entre los sujetos que por lo general son gravados con dichos tributos, como son las personas naturales y jurídicas.

³³ Forma parte de los fundamentos de esta propuesta el "Marco Normativo y Jurisprudencial".



En tal sentido, a diferencia de las referidas normas, las que regulan las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, consideran de forma expresa al empleador, concepto que debe ser analizado para determinar si incluye a los consorcios que llevan contabilidad independiente. Así, se considera que la mención expresa a la que hace referencia el citado Acuerdo de Sala Plena, se cumple cuando la norma prevé como sujetos pasivos a quienes tengan genéricamente una calidad que no requiere ser cumplida por un sujeto con personalidad jurídica. Por consiguiente, debe analizarse si los referidos consorcios pueden ser considerados empleadores.

Al respecto, dado que las citadas normas que regulan a los referidos aportes no contienen un concepto propio de empleador³⁴, debe acudir al Derecho Laboral³⁵.

Ahora bien, en cuanto a la normativa laboral, se aprecia que ésta tampoco ha definido lo que debe entenderse por empleador³⁶. En efecto, el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, no contiene una definición expresa sobre el particular, siendo que del inciso a) del artículo 16° de dicha norma, según el cual, es causa de extinción del contrato de trabajo el fallecimiento del trabajador o del empleador si es persona natural, se colige que pueden tener dicha calidad las personas naturales, por lo que debe analizarse si otro tipo de entidades también pueden ser incluidas dentro de dicho concepto.

Al respecto, se advierte que conforme con el Derecho Laboral, existe una relación laboral cuando una persona presta sus servicios de forma subordinada a un tercero, generándose para éste último una serie de obligaciones, entre las que se encuentra la de pagar una remuneración³⁷. En efecto, es esencial que una persona preste servicios personales en relación de dependencia o subordinación a cambio de una remuneración que debe ser pagada por la otra.

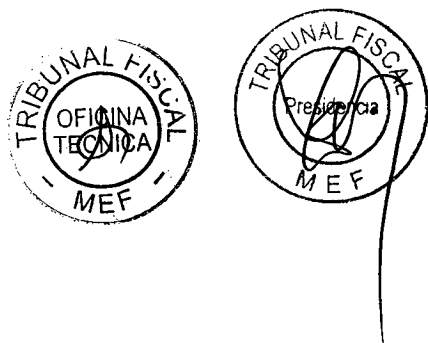
Como se aprecia, el empleador, en general, es quien recibe tales servicios y tiene la facultad de organizarlos, los que le son prestados de manera subordinada y por los cuales se debe pagar una remuneración y se generan obligaciones adicionales, sin que la norma haya dispuesto límite alguno referido a su personalidad. En tal sentido, se considera que la calidad de empleador corresponde a una realidad fáctica: la recepción de servicios prestados en forma subordinada, lo que constituye un elemento determinante.

³⁴ Como se ha señalado, si bien la norma que regula los aportes a ESSALUD hace referencia a empresas y entidades públicas o privadas, se considera que se trata de términos que deben ser analizados en el presente caso para establecer si los consorcios que tienen contabilidad independiente pueden ser considerados incluidos en estos.

³⁵ La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado se aprobó mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que: *"En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho"*.

³⁶ En este sentido, véase: TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge, *Derecho Individual del Trabajo*, Gaceta Jurídica, 2011, Lima, p. 20. Así también, UBILLÚS BRACAMONTE, Rolando, "Problemática sobre la identificación del empleador y el tipo de responsabilidad en los grupos de empresas" en: *Ius - Revista de Investigación Jurídica*, Vol. I, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, p. 8.

³⁷ Al respecto, el artículo 4° de la citada Ley de Productividad y Competitividad Laboral, hace referencia a la prestación personal de servicios remunerados y subordinados como elementos claves para determinar la existencia de una relación de tipo laboral.



Así, ARCE ORTIZ comenta que empleador es quien detenta el poder de dirección de la fuerza de trabajo y por tanto, se convierte en contraparte del trabajador, no obstante que el empleador no haya sido definido por el legislador³⁸.

Sobre el particular, agrega que tradicionalmente, la legislación se ha ocupado más de la figura del trabajador, siendo el empleador simplemente una contraparte, razón por la que no importa si es una persona física, jurídica o incluso un ente sin personalidad, o si es un sujeto de derecho público o privado, o si es una sociedad mercantil o civil o un ente sin fin de lucro³⁹.

Al respecto, explica que en la actualidad existen diversas formas de llevar adelante la actividad empresarial a través de la colaboración empresarial, que escapan de los conceptos tradicionales, lo que ha oscurecido la habitual identidad entre el empresario (entendido como el dueño del capital) y el empleador, lo que obliga a replantear este último concepto⁴⁰. Sobre el particular, precisa que dos conceptos tradicionales suponen una traba para este propósito: el de personalidad jurídica y el principio contractualista bilateral pues según ambos, solo podrían ser empleadores aquellos entes con personalidad, de forma que de existir una pluralidad de empresas, cada una será considerada empleadora de sus respectivos trabajadores.

Ante esto, afirma que a efectos laborales, lo que debe primar, a efecto de atribuir la calidad de empleador, es quién dirige en última instancia la prestación de servicios de los trabajadores.

Por consiguiente, en tanto exista una persona que preste servicios personales de forma subordinada, por los que debe pagarse una remuneración, existirá una contraparte obligada a ello, esto es, un empleador, de modo que aun cuando los consorcios no tengan personalidad jurídica propia, a efectos laborales tendrán dicha calidad por el hecho de gozar de la prestación de los referidos servicios, lo que genera para ellos la obligación de pagar remuneraciones así como otras obligaciones, entre ellas, las de índole tributario, tales como las referidas a las aportaciones a ESSALUD y ONP.

Por tanto, se aprecia que en el concepto de empleador están incluidos todos aquellos entes, aun cuando tengan capacidad limitada o carezcan de personalidad jurídica propia, que reciban de una persona servicios prestados de forma subordinada, por lo que los consorcios que tienen contabilidad independiente serán empleadores en dicha medida.

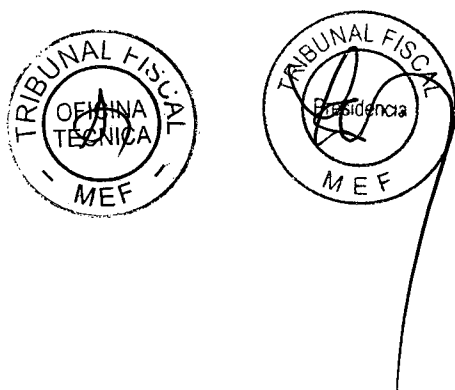
Cabe señalar que una interpretación en contrario implicaría afectar derechos fundamentales de los trabajadores a la seguridad social en materia de pensiones y salud, siendo que con el fin de no afectar dichos derechos, la interpretación que se haga sobre la existencia de una relación laboral (y por tanto, de la existencia de un empleador) debe procurar no dejar fuera de su ámbito a determinados casos de relaciones laborales debido a un concepto restrictivo de empleador.

Es así que a nivel jurisprudencial constitucional, el Tribunal Constitucional no ha puesto en duda que un consorcio pueda ser considerado empleador, y por el contrario, ha reconocido la existencia de una relación laboral. Así por ejemplo, en el caso de la sentencia emitida en el Expediente N°

³⁸ Al respecto, véase: ARCE ORTIZ, Elmer, *Derecho Individual del Trabajo en el Perú*, Palestra, 2013, Lima, p. 111.

³⁹ Sobre el particular, véase: *Ibidem*.

⁴⁰ Al respecto, véase: *Ibidem*. En similar sentido, TOYAMA MIYAGUSUKU explica que la figura del empleador como una sola persona natural o jurídica no es la única forma en la que un empresario puede dirigir su negocio, supuesto que se presenta, por ejemplo, en el caso de los grupos de empresas. Al respecto, véase: TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge, *Op. Cit.*, p. 23.



01807-2010-PA/TC, se señaló que el demandante prestó servicios a un consorcio, habiéndose desempeñado como trabajador de construcción civil, y que no se había acreditado una violación del derecho al trabajo al haberse extinguido la relación laboral durante el período de prueba. Asimismo, en el caso de la sentencia emitida en el Expediente N° 03385-2012-PA/TC, referida al otorgamiento de una pensión de invalidez vitalicia por enfermedad profesional de un trabajador que prestó servicios a distintos consorcios, se concluyó que con los certificados de trabajo se demostró que el demandante se desempeñó como trabajador minero.

En relación con otros entes que carecen de personalidad jurídica, cabe mencionar que en general, el ordenamiento jurídico les reconoce como sujetos de derecho, esto es, centros de imputación de derechos, tales como, las organizaciones no inscritas, sociedades conyugales y fideicomisos, los que pueden ser empleadores, de lo que se desprende que éstos pueden ser sujetos de derecho con personalidad o sin ella, siempre que ostenten el poder de dirección al recibir los servicios que tengan las características mencionadas.

Así por ejemplo, un caso específico de empleador que no cuenta con personería jurídica es la junta de propietarios que se constituye en unidades inmobiliarias de propiedad exclusiva y propiedad común. A tal efecto, el artículo 47° de la Ley de Regularización de Edificaciones, del Procedimiento para la Declaratoria de Fábrica y del Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común⁴¹ señala que la junta de propietarios está constituida por todos los propietarios de las secciones y tendrá la representación conjunta de éstos. Sin embargo, pese a no contar con personería jurídica, es considerada empleadora (por ejemplo, de las personas que llevan a cabo labores de vigilancia⁴²) dado que tiene bajo su dependencia y trabajan por su cuenta y riesgo los trabajadores que se ocupan de los servicios comunes⁴³. En efecto, en este caso, la junta de propietarios representa la voluntad común y es ésta quien tiene el poder de dirección, el que no recae en un solo propietario ni en cada uno de ellos en la medida en que éstos no son quienes contratan a los trabajadores sino que es la voluntad de toda la comunidad⁴⁴. En tal sentido, debe considerarse que nuestro ordenamiento no es ajeno a casos de empleadores que no poseen personalidad jurídica.

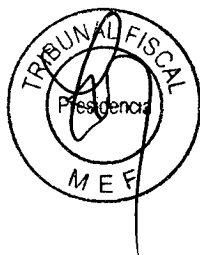
⁴¹ Ley N° 27157, Publicada el 20 de junio de 1999.

⁴² Al respecto, véase: VILCAPOMA YULI, Tania, "La responsabilidad solidaria en los grupos de empresas" en: *RAE Jurisprudencia*, Gaceta Jurídica, 2009, pp. 356, quien hace referencia a los encargados de la vigilancia de edificios que son contratos por la junta de propietarios, la que no tiene personalidad jurídica.

De otro lado, con la finalidad de otorgar a los trabajadores que brindan servicios de guardiania o portería en edificios de departamentos con fines de habitación, quintas, condominios, entre otros, condiciones de trabajo que coadyuven a proteger su seguridad y salud durante el desarrollo de sus labores, se emitió el Decreto Supremo N° 009-2010-TR, publicado el 15 de setiembre de 2010, aplicable a las juntas de propietarios, asociaciones o agrupaciones de propietarios e inquilinos de las unidades inmobiliarias con fines habitacionales. El artículo 3° de la citada norma prevé que: "Las juntas de propietarios, asociaciones o agrupaciones de propietarios e inquilinos de las unidades inmobiliarias con fines habitacionales, se encuentran obligados a otorgar las siguientes condiciones de trabajo a los guardianes o porteros: 3.1 Un espacio físico o área de trabajo debidamente techado destinado exclusivamente a sus labores de guardiania o portería. De prestarse el servicio permanente de guardiania o portería en el exterior del inmueble, se proveerá de una silla y una caseta, solicitando la autorización municipal correspondiente. 3.2 Acceso a servicios sanitarios y agua potable y 3.3 Dotar de un termo con bebida caliente".

⁴³ Al respecto, véase: "La Junta de propietarios: ¿Es considerada como empleador en una relación de trabajo? En: *Asesoría Laboral*, Caballero Bustamante, 2006, p. 30.

⁴⁴ En este sentido, véase: *Ibidem*. A ello se agrega que las labores de dichos trabajadores no se desarrollan en favor de cada propietario sino de toda la comunidad y que si se aplica el principio de primacía de la realidad, se concluye que la relación de trabajo se establece entre todos los propietarios de la comunidad y los trabajadores y no entre cada uno de los propietarios y trabajadores ya que el desarrollo de sus funciones no se da bajo su dependencia.



Habiéndose concluido que los consorcios que llevan contabilidad independiente y otros entes sin personalidad califican como empleador, se colige que también se encuentran dentro del ámbito de aplicación de las normas que regulan las aportaciones a ESSALUD y ONP, las que señalan como sujeto obligado al “empleador” y en tal medida, entre otros, la Administración podrá determinarles obligaciones tributarias y éstos, por su parte, tendrán la capacidad para participar en los procedimientos tributarios referidos a éstas⁴⁵.

Por consiguiente, se concluye que los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD y agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP.

IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP.

SUB PROPUESTA 1.1

Ello se debe a que los referidos contratos no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de éstas.

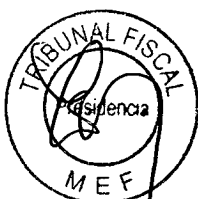
SUB PROPUESTA 1.2

Ello se debe a que no pueden calificar como empleadores.

PROPUESTA 2

Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes son contribuyentes respecto de las aportaciones a ESSALUD y agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP.

⁴⁵ Al respecto, el artículo 52° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 señala que tendrán capacidad procesal las entidades que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes, siendo que las normas tributarias referidas a los mencionados aportes han otorgado la calidad de obligado (y por tanto, la capacidad necesaria para ser parte en un procedimiento) al “empleador”, concepto laboral que como se ha analizado, es amplio e incluye a todo ente (sin importar si cuenta o no con personalidad) que reciba servicios de otra persona de manera subordinada por los que deba pagarse una remuneración.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF⁴⁶

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 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, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, 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 señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano..."

LEY GENERAL DE SOCIEDADES, LEY N° 26887.

Artículo 438°.- Alcances

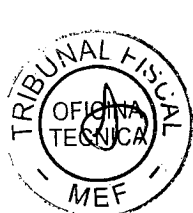
"Se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro".

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".

⁴⁶ Modificado por Ley N° 30264, publicada el 16 de noviembre de 2014.



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".

Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N° 26790

Artículo 4°.- ENTIDADES EMPLEADORAS

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

Artículo 6°.- APORTES

"Los aportes por afiliación al Seguro Social de Salud son de carácter mensual y se establecen de la siguiente forma:

a) Afiliados regulares en actividad:

El aporte de los trabajadores en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de la remuneración o ingreso. La base imponible mínima mensual no podrá ser inferior a la Remuneración Mínima Vital vigente. Es de cargo de la entidad empleadora que debe declararlos y pagarlos a ESSALUD, al mes siguiente, dentro de los plazos establecidos en la normatividad vigente, a aquel en que se devengaron las remuneraciones afectas.



Para estos efectos se considera remuneración la así definida por los Decretos Legislativos núms. 728 y 650 y sus normas modificatorias. Tratándose de los socios trabajadores de cooperativas de trabajadores, se considera remuneración el íntegro de lo que el socio recibe como contraprestación por sus servicios.

b) Afiliados regulares pensionistas:

El aporte de los pensionistas es de 4% de la pensión. Es de cargo del pensionista, siendo responsabilidad de la entidad empleadora la retención, declaración y pago a ESSALUD, en los plazos establecidos en la normatividad vigente".

DECRETO LEY N° 19990

Artículo 3°.-"Son asegurados obligatorios del Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social, con la excepción a que se refiere el artículo 5, los siguientes:

a) Los trabajadores que prestan servicios bajo el régimen de la actividad privada a empleadores particulares, cualesquiera que sean la duración del contrato de trabajo y/o el tiempo de trabajo por día, semana o mes;

b) Los trabajadores al servicio del Estado bajo los regímenes de la Ley N° 11377 o de la actividad privada; incluyendo al personal que a partir de la vigencia del presente Decreto Ley ingrese a prestar servicios en el Poder Judicial, en el Servicio Diplomático y en el Magisterio;

c) Los trabajadores de empresas de propiedad social, cooperativas y similares;

d) Los trabajadores al servicio del hogar;

e) Los trabajadores artistas; y

f) Otros trabajadores que sean comprendidos en el Sistema, por Decreto Supremo, previo informe del Consejo Directivo Único de los Seguros Sociales".

Artículo 6°.-"Constituyen fuentes de financiamiento del Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social:

a) Las aportaciones de los empleadores y de los asegurados..."

Artículo 7°.- "Las aportaciones a que se refiere el inciso a) del artículo anterior equivalen a un porcentaje del monto de la remuneración asegurable que percibe el trabajador, porcentaje que se fijará, en cada caso, por Decreto Supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, a propuesta del Consejo Directivo Único de los Seguros Sociales y previo estudio actuarial. Dicho porcentaje será abonado en la forma siguiente:

a) Dos terceras partes por el empleador o la empresa de propiedad social, cooperativa o similar, según el caso; y

b) Una tercera parte por el asegurado".

Artículo 11°.- "Los empleadores y las empresas de propiedad social, cooperativas o similares, están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el



montepío del pago de sus remuneraciones y a entregarlas a Seguro Social del Perú, conjuntamente con las que dichos empleadores o empresas deberán abonar, por el término que fije el Reglamento, dentro del mes siguiente a aquél en que se preste el trabajo. Si las personas obligadas no retuvieren en la oportunidad indicada las aportaciones de sus trabajadores, responderán por su pago, sin derecho a descontárselas a éstos”.

LEY QUE MODIFICA EL RÉGIMEN DE PRESTACIONES DE SALUD, EL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES, EL SISTEMA PRIVADO DE FONDOS DE PENSIONES Y LA ESTRUCTURA DE CONTRIBUCIONES AL FONAVI, LEY N° 26504

Artículo 2°.- “Las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones a que se refiere el Decreto Ley N° 19990 ascienden al 11% de la remuneración asegurable y son íntegramente de cargo del asegurado.

Este porcentaje podrá ser incrementado mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas con la opinión técnica de la Oficina de Normalización Previsional”.

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 728, LEY DE PRODUCTIVIDAD Y COMPETITIVIDAD LABORAL, DECRETO SUPREMO N° 003-97-TR

Artículo 4°.- “En toda prestación personal de servicios remunerados y subordinados, se presume la existencia de un contrato de trabajo a plazo indeterminado.

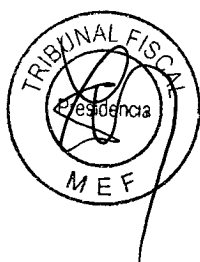
El contrato individual de trabajo puede celebrarse libremente por tiempo indeterminado o sujeto a modalidad. El primero podrá celebrarse en forma verbal o escrita y el segundo en los casos y con los requisitos que la presente Ley establece.

También puede celebrarse por escrito contratos en régimen de tiempo parcial sin limitación alguna”.

Artículo 9°.- “Por la subordinación, el trabajador presta sus servicios bajo dirección de su empleador, el cual tiene facultades para normar reglamentariamente las labores, dictar las órdenes necesarias para la ejecución de las mismas, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador”.

Artículo 16°.- “Son causas de extinción del contrato de trabajo:

a) El fallecimiento del trabajador o del empleador si es persona natural...”.



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 12591-5-2012 (02-08-2012)

"...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 utilidades⁴⁷.

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 siguientes⁴⁸:

- 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.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ En este sentido, véase: ELÍAS, Enrique, *Derecho Societario Peruano. Ley General de Sociedades del Perú*, Tomo II, Normas Legales, 2000, Trujillo, p. 1171.



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 MONTROYA 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 autonomía⁴⁹.

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 propio⁵⁰.

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 terceros⁵¹. 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 copropiedad⁵².

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 copropietarios⁵³.

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 particular⁵⁴. Asimismo, la ley dispone que en sus relaciones con terceros la responsabilidad entre consorciados será solidaria

⁴⁹ Al respecto, véase: MONTROYA MANFREDI, Ulises, MONTROYA ALBERTI, Ulises y MONTROYA 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.

⁵⁰ En este sentido, MONTROYA 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: MONTROYA MANFREDI, Ulises, MONTROYA ALBERTI, Ulises y MONTROYA ALBERTI, Hernando, *Op. Cit.*, p. 440.

⁵¹ 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.

⁵² En este sentido, véase el artículo 446° de la Ley General de Sociedades.

⁵³ Al respecto, véase TALLEDO MAZÚ, *Op. Cit.*, p. 34.

⁵⁴ Igualmente, en este sentido véase el artículo 447° de la citada ley.



sólo si así se pacta en el contrato o lo dispone la ley⁵⁵. Al respecto, MONTTOYA MANFREDI explica que la 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 Tributario⁵⁶ 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

⁵⁵ 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.

⁵⁶ Decreto Supremo N° 135-99-EF.



tributarias, entendiendo por tal capacidad a la aptitud para ser la parte pasiva en una relación jurídica tributaria principal⁵⁷.

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 leyes⁵⁸.

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 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 Renta⁵⁹ 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 contratantes⁶⁰. Similar disposición se aprecia en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo⁶¹. En efecto, el artículo 9° de dicha norma, modificado por el Decreto Legislativo N°

⁵⁷ En este sentido, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, De Palma, 1995, Buenos Aires, p. 256.

⁵⁸ Al respecto, véanse los artículos 51° y 52° de la Ley N° 27444.

⁵⁹ Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

⁶⁰ 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.

⁶¹ Decreto Supremo N° 055-99-EF.



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 reglamento⁶².

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.

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"⁶³.

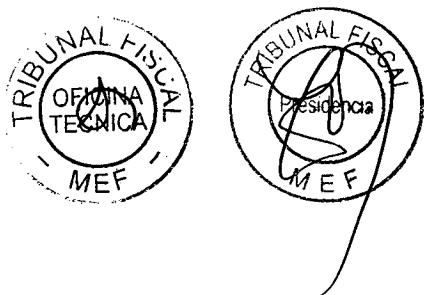
Por consiguiente, si la ley de un tributo específico no prevé que el consorcio es un sujeto de derechos y obligaciones, la Administración Tributaria no estará facultada, por ejemplo, para iniciarle fiscalizaciones, determinarle deuda tributaria, girarle valores, entre otros, pues como se ha mencionado, 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 información⁶⁴, iniciar procedimientos contenciosos tributarios, no contenciosos, presentar quejas alegando la vulneración de derechos y procedimientos, impugnar judicialmente, entre otros.

⁶² 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.

⁶³ Al respecto, véase: PICÓN GONZÁLEZ, Jorge Luis, Op. Cit. p. 113.

⁶⁴ 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.



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 asumidas⁶⁵.

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 procedimiento (capacidad de goce⁶⁶). 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 otras⁶⁷. 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 legales⁶⁸. 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 contratantes⁶⁹. En caso contrario, no contarán con capacidad de goce ni de obrar alguna por lo que no podrán ser partes en procedimientos ni podrán

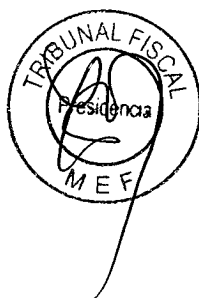
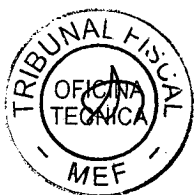
⁶⁵ Si bien existe responsabilidad individual frente a terceros como norma general, cabe reiterar que conforme con el artículo 18° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981: "También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos 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".

⁶⁶ Denominada "capacidad tributaria" por el artículo 21° del Código Tributario. Al respecto, véase la Nota N° 14, supra.

⁶⁷ 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.

⁶⁸ 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".

⁶⁹ Caso en el cual podrán hacer valer sus pretensiones ante la Administración a través de un representante legal.



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.

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”.

