



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

EXPEDIENTE N° : 8948-2014
INTERESADO : LORINSA CONTRATISTAS GENERALES S.R.LTDA.
ASUNTO : Responsabilidad Solidaria
PROCEDENCIA : Loreto
FECHA : Lima, 10 de noviembre de 2015

VISTA la apelación interpuesta por **LORINSA CONTRATISTAS GENERALES S.R.LTDA.**, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° 20103921288, contra la Resolución de Intendencia N° 125-014-0001900/SUNAT, emitida el 29 de abril 2014 por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 124-004-0000037 a 124-004-0000045, que le atribuyen responsabilidad solidaria respecto de las deudas de los contribuyentes Consorcio Ángela, Consorcio Punto Alegre, Consorcio Sinchi Roca - Requena, Consorcio Orellana, Consorcio María Auxiliadora, Consorcio Próspero, Consorcio Madrid, Consorcio South American y Consorcio El Estrecho.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que para que la Administración pueda atribuirle responsabilidad solidaria, es necesario que cumpla con el procedimiento de determinación de deuda tributaria contemplado por el artículo 76° del Código Tributario, lo que no ha sido observado en el caso de autos, por cuanto no se ha iniciado un procedimiento de fiscalización dirigido a determinar la presunta responsabilidad solidaria, de manera que las resoluciones de determinación impugnadas carecen del requisito de validez establecido por el numeral 8 del artículo 77° del referido código, por lo que debe declararse su nulidad al haberse vulnerado el debido procedimiento administrativo, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1511-1-2002, 0695-3-2003, 3122-5-2002 y 6920-2-2002 y el Informe N° 339-2003-SUNAT/2B0000.

Que refiere que por la naturaleza del contrato de consorcio, la responsabilidad solidaria no puede corresponder a sus miembros por el total de la deuda tributaria impaga, sino solamente por el parcial de la deuda en proporción a su participación dentro del consorcio. Agrega que hasta la fecha no existe norma alguna que regule el alcance de la responsabilidad solidaria de los miembros de un consorcio respecto de la exigencia del pago total o parcial.

Que la Administración señala que conforme consta en los contratos de constitución de los consorcios, la recurrente con otras empresas se asociaron para participar en forma conjunta en la realización de diversas obras, adoptando la denominación de Consorcio Ángela, Consorcio Punto Alegre, Consorcio Sinchi Roca - Requena, Consorcio Orellana, Consorcio María Auxiliadora, Consorcio Próspero, Consorcio Madrid, Consorcio South American y Consorcio El Estrecho, con lo cual se encuentra acreditada la calidad de la recurrente como miembro integrante de dichos entes colectivos.

Que indica que conforme con los artículos 438° y 445° de la Ley General de Sociedades, aprobada mediante Ley N° 26887, el consorcio no origina una persona jurídica, por tanto no es un ente dotado de personería jurídica distinta a la de sus partes intervinientes, sino que califica como ente colectivo sin personalidad jurídica, en ese sentido, al ser la recurrente parte integrante de aquél, cuya deuda se encuentra pendiente de pago, le atribuyó responsabilidad solidaria al amparo del último párrafo del artículo 18° del Código Tributario.

Que los artículos 7°, 8° y 9° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establecen que el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, siendo el contribuyente aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, y responsable, aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

Que el último párrafo del artículo 18° del referido código, dispone que son responsables solidarios con el contribuyente, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda 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 ser tales.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 20°-A del citado código, la deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente.

Que el último párrafo del citado artículo 20°-A del aludido código, señala que para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

Que según el artículo 21° del anotado código, 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.

Que por su parte, conforme 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.

Que 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 de los contratos asociativos y aplicables las reglas comunes previstas para aquéllos. Así, 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; en tanto que de conformidad con el artículo 447° de dicha ley, cada miembro del consorcio se vincula y responde individualmente frente a terceros, de acuerdo a sus derechos y obligaciones asumidas.

Que en tal sentido, el contrato de consorcio 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.

Que en el presente caso, mediante Resoluciones de Determinación de Responsabilidad Solidaria N° 124-004-0000037 a 124-004-0000045 (folios 389 a 393, 400 a 407, 412 a 420, 439 a 446, 451 a 458, 461 a 468, 473 a 480, 484 a 492, 503 a 511 y 523 a 526), se atribuyó la calidad de responsable solidario a la recurrente respecto de las deudas impagas de los contribuyentes Consorcio Ángela, Consorcio Punto Alegre, Consorcio Sinchi Roca - Requena, Consorcio Orellana, Consorcio María Auxiliadora, Consorcio Próspero, Consorcio Madrid, Consorcio South American y Consorcio El Estrecho, conforme con el detalle que se indica en el siguiente cuadro:

CONSORCIOS/ RD	DEUDA ORIGINAL	PERIODO
	OP N° 123-001-0107224	06-2011
	OP N° 123-001-0107846	07-2011
	OP N° 123-001-0119462	13-2010
	1230060090567	13-2010



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

CONSORCIO ÁNGELA RD N° 124-004-0000037	1230060090567	13-2010
	1230060090567	13-2010
	1230060078401	12-2010
	1230060083876	06-2011
	1230060084407	07-2011
	1230060088199	11-2011
	1230060089107	12-2011
CONSORCIO PUNTO ALEGRE RD N° 124-004-0000038	RI N° 1230170027017	06-2013
	1230060108646	06-2013
	1230060102221	02-2013
	1230060070357	05-2010
	1230060073057	13-2009
CONSORCIO SINCHI ROCA - REQUENA RD N° 124-004-0000039	OP N° 123-001-0035256	02-2006
	OP N° 123-001-0038997	04-2006
	OP N° 123-001-0041192	05-2006
	OP N° 123-001-0041193	05-2006
	OP N° 123-001-0042407	06-2006
	OP N° 123-001-0043409	07-2006
	OP N° 123-001-0055616	13-2006
	RM N° 123-002-0008760	09-2005
	RM N° 123-002-0009175	05-2006
	1230060072203	11-2013
	1230060027368	01-2006
	1230060029616	09-2005
	1230060029991	03-2006
	1230060030867	04-2006
	1230060032224	05-2006
	1230060033011	06-2006
	1230060033263	05-2006
	1230060033871	07-2006
	1230060035369	09-2006
	1230060042623	13-2006
CONSORCIO ORELLANA RD N° 124-004-0000040	OP N° 123-001-0077906	12-2008
	OP N° 123-001-0108848	13-2010
	1230060091318	13-2010
	1230060061411	12-2008
CONSORCIO MARÍA AUXILIADORA RD N° 124-004-0000041	OP N° 123-001-0108827	13-2010
	1230060084829	13-2010
CONSORCIO PRÓSPERO RD N° 124-004-0000042	OP N° 123-001-0072230	04-2009
	OP N° 123-001-0092307	13-2009
	1230060053500	11-2013
	1230060055557	11-2013
	1230060072203	11-2013
CONSORCIO MADRID RD N° 124-004-0000043	OP N° 123-001-0108833	13-2010
	OP N° 123-001-0151583	13-2011
	1230060074057	09-2010
	1230060084846	13-2010
	1230060111655	13-2011
CONSORCIO SOUTH AMERICAN RD N° 124-004-0000044	RI N° 1230170023422	04-2012
	RM N° 124-002-0007609	10-2011
	1230060089036	11-2013
	1230060092333	11-2013

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

CONSORCIO EL ESTRECHO RD N° 124-004-0000045	OP N° 123-001-0151576	13-2011
	RM N° 124-002-0007606	11-2011
	RM N° 124-002-0007607	13-2010
	RD N° 124-003-0001127	13-2010
	1230060111343	13-2011

Que obra en autos copia de los contratos de constitución de los Consorcios Ángela, Punto Alegre, Sinchi Roca - Requena, Orellana, María Auxiliadora, Próspero, Madrid, South American y El Estrecho, de 2 de agosto de 2010, 20 de julio de 2009, 19 de abril de 2005, 29 de agosto de 2006, 13 de diciembre de 2008, 3 de junio de 2008, 11 de diciembre de 2009, 26 de agosto de 2009 y 23 de julio de 2009, respectivamente, que celebró la recurrente con otras sociedades, mediante los cuales se dejó constancia que las partes convinieron en asociarse para cumplir con las obras objeto de los Procesos de Licitación Pública N° 001-2010-GOI-MPM, 0012-2008-GRL-CE, 001-2008-MDB-CE/EO, 006-2009-GRL-GRI-CE, 0041-2009-GRL-CE y 001-2009-GRL-CE, Procesos de Licitación Pública Local N° 003-2004-OEI-GRL y 011-2006-OEI-GRL, Proceso de Adjudicación Directa Selectiva N° 009-2009-GRL-GRI-CEP y Adjudicación de Menor Cuantía N° 061-2009-MGP-DIMATEMAR, convocados por la Municipalidad Provincial de Maynas, el Gobierno Regional de Loreto, la Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, la Ciencia y la Cultura (OEI), la Municipalidad Distrital de Belén y la Marina de Guerra del Perú, los que tendrían vigencia hasta que se concluyera la total liquidación de las citadas obras o en algunos casos hasta un año después de dicha liquidación (folios 101 a 136).

Que en los Informes Generales sobre Responsabilidad Solidaria N° 014-2014-SUNAT/2Q0200 a 022-2014-SUNAT/2Q0200 (folios 389 a 393, 404 a 407, 416 a 420, 443 a 446, 455 a 458, 465 a 468, 477 a 480, 488 a 492 y 507 a 511), correspondientes a las Resoluciones de Determinación N° 124-004-0000037 a 124-004-0000045¹, la Administración señaló que producto de las deudas autoliquidadas por los contribuyentes: Consorcio Ángela, Consorcio Punto Alegre, Consorcio Sinchi Roca - Requena, Consorcio Orellana, Consorcio María Auxiliadora, Consorcio Próspero, Consorcio Madrid, Consorcio South American y Consorcio El Estrecho, se notificaron diversos valores -detallados en el cuadro precedente-, y que al haberse realizado indagaciones respecto del patrimonio de los referidos contribuyentes, se verificó que no contaban con bienes muebles o inmuebles, valores, fondos en cuentas bancarias, derecho de crédito ante terceros u otros que permitan realizar el cobro de las deudas tributarias, no existiendo la posibilidad de realizar medidas de embargo, siendo infructuosa cualquier medida que se pretenda realizar sobre dichos contribuyentes.

Que se agrega en los aludidos informes que la responsabilidad solidaria establecida por el artículo 18° del Código Tributario engloba a los consorcios, ya que son contratos que carecen de personería jurídica, en ese sentido, se concluye que al amparo del artículo 447° de la Ley General de Sociedades y el citado artículo 18°, la recurrente es responsable solidario de los contribuyentes Consorcio Ángela, Consorcio Punto Alegre, Consorcio Sinchi Roca - Requena, Consorcio Orellana, Consorcio María Auxiliadora, Consorcio Próspero, Consorcio Madrid, Consorcio South American y Consorcio El Estrecho, al haber formado parte integrante de éstos, por las deudas tributarias generadas por dichos consorcios y que se encuentran pendientes de cancelación.

Que en el Informe N° 023-2015-SUNAT/6M0400 (folios 638 a 642), emitido en respuesta al Proveído N° 0108-5-2015 (folio 605), la Administración señaló que las deudas contenidas en los citados valores no cuentan con recurso de reclamación, ni apelación en trámite².

¹ Notificadas el 17 de enero de 2014 (folio 527).

² Las deudas en los valores que sirvieron de base para la emisión de la Resolución de Determinación N° 124-004-0000045 fueron reclamadas por Consorcio El Estrecho, siendo declarado inadmisibile el reclamo, no habiendo sido impugnado.



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

Que de lo antes expuesto, se encuentra acreditado en autos, que la recurrente formó parte de los referidos consorcios, que fueron conformados para la realización de las obras objeto de los Procesos de Licitación Pública N° 001-2010-GOI-MPM, 0012-2008-GRL-CE, 001-2008-MDB-CE/EO, 006-2009-GRL-GRI-CE, 0041-2009-GRL-CE y 001-2009-GRL-CE, Procesos de Licitación Pública Local N° 003-2004-OEI-GRL y 011-2006-OEI-GRL, Proceso de Adjudicación Directa Selectiva N° 009-2009-GRL-GRI-CEP y Adjudicación de Menor Cuantía N° 061-2009-MGP-DIMATEMAR, los cuales llevaban contabilidad independiente a la de sus partes contratantes (folio 719).

Que toda vez que a la recurrente se le atribuyó la calidad de responsable solidario respecto de deudas por aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones de mayo de 2006, y por la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 178°, esto es, por no pagar dentro de los plazos establecidos las retenciones efectuadas por las referidas aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de mayo de 2006, entre otras, correspondientes al Consorcio Sinchi Roca - Requena, a fin de 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 y agentes de retención respecto de las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, se sometió al procedimiento de Sala Plena.

Que sobre el particular se plantearon dos posiciones:

- i) 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.
- ii) 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.

Que a su vez, dentro de la primera posición glosada, se han generado dos sub propuestas: La primera, señala que *"Ello se debe a que los referidos contratos no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de éstas"*. Mientras que la segunda indica que *"Ello se debe a que los referidos contratos no pueden calificar como empleadores"*.

Que las propuestas se han sustentado en el siguiente marco normativo y jurisprudencial:

"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 vigente³.

³ 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.



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

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 2012⁴, 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 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 Tributario⁵ 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

⁴ 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.

⁵ Decreto Supremo N° 135-99-EF.



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

obligaciones tributarias, entendiendo por tal capacidad a la aptitud para ser la parte pasiva en una relación jurídica tributaria principal⁶.

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 leyes⁷.

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 Renta⁸ 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 contratantes⁹. Similar disposición se aprecia en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto 0, prevé que son contribuyentes del Impuesto General a las Ventas los consorcios que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el reglamento¹⁰.

⁶ En este sentido, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, De Palma, 1995, Buenos Aires, p. 256.

⁷ Al respecto, véanse los artículos 51° y 52° de la Ley N° 27444.

⁸ Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

⁹ 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.

¹⁰ 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.



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

Cabría determinar entonces si la capacidad tributaria y la capacidad procesal otorgadas por dichas normas pueden ser extendidas a otros tribu Selectivo al Consumo¹¹. En efecto, el artículo 9° de dicha norma, modificado por el Decreto Legislativo N° 95tos 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"¹².

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 información¹³, 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 asumidas¹⁴.

¹¹ Decreto Supremo N° 055-99-EF.

¹² Al respecto, véase: PICÓN GONZÁLEZ, Jorge Luis, Op. Cit. p. 113.

¹³ 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.

¹⁴ 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



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

Que en atención a ello, mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-18 de 16 de octubre de 2015¹⁵, se ha adoptado el siguiente criterio: *"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"*.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos¹⁶ siguientes:

"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 Renta¹⁷ y la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo¹⁸.

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 entregarlas a Seguro

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".

¹⁵ Al respecto, puede verse http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=705%3Aacuerdos-de-sala-plena-y-resoluciones-de-observancia-obligatoria-desde-1980&catid=95%3Ajurisprudencia&Itemid=101031&lang=es

¹⁶ Forma parte de los fundamentos la sección titulada "Marco Normativo y Jurisprudencia".

¹⁷ 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.

¹⁸ 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.



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

Social de Perú, conjuntamente con lo que aquéllos deben abonar. 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, el empleador será el obligado al pago.

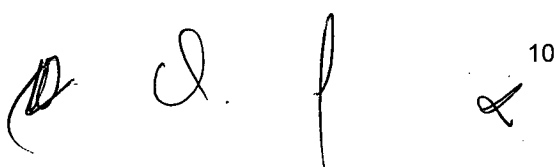
Como se advierte, dichas normas no hacen referencia expresa a los consorcios que llevan contabilidad independiente como sujetos de derechos y obligaciones en relación con dichos tributos.

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".

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-18, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por la Ley N° 30264, que refiere que 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° del mismo código, 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, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial. Agrega, que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal; siendo que la aludida resolución así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial.

Que tal como se ha señalado precedentemente y estando al criterio de carácter vinculante expuesto, contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-18, se tiene que el Consorcio Sinchi Roca - Requena no tenía la calidad de contribuyente respecto de las aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de mayo de 2006 ni de agente de retención respecto de las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de mayo de 2006, y por lo tanto no incurrió en la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario, esto es, por no pagar dentro de los plazos establecidos las retenciones efectuadas por las referidas aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de mayo de 2006, y en consecuencia, no corresponde atribuirle responsabilidad solidaria a la recurrente en cuanto a tales deudas, por lo que por los fundamentos antes expuestos, procede revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 124-004-0000039 en relación con dichas deudas.





Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

Que de otro lado, en relación con las demás deudas tributarias pendientes de pago¹⁹ por parte de los consorcios Ángela, Punto Alegre, Sinchi Roca - Requena, Orellana, María Auxiliadora, Próspero, Madrid, South American y El Estrecho, en los que -como se ha señalado en considerandos anteriores- la recurrente era parte integrante, y siendo que estos consorcios constituían entes colectivos sin personalidad jurídica, se verifica que la recurrente es responsable solidario con dichos consorcios por las referidas deudas, conforme con el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario.

Que por lo expuesto, se encuentra arreglada a ley la atribución de responsabilidad solidaria, de conformidad con lo establecido por el último párrafo del artículo 18° del Código Tributario, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a las deudas por costas procesales, cabe señalar que este Tribunal en la Resolución N° 18317-2-2011, entre otras, ha dejado establecido como criterio que la deuda por costas procesales no tiene naturaleza tributaria sino administrativa, al no calificar como tal de conformidad con lo establecido por el artículo 28° del Código Tributario, por lo que este Tribunal carece de competencia para emitir pronunciamiento sobre el particular.

Que en virtud al criterio en referencia, procede que este Tribunal se inhiba del conocimiento del extremo de la apelación referido a las costas procesales, no obstante, de conformidad con el numeral 82.1 del artículo 82° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según el cual el órgano administrativo que se estime incompetente para la tramitación o resolución de un asunto remite directamente las actuaciones al órgano que considere competente, con conocimiento del administrado, procede remitir el escrito de vista a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, a fin que le otorgue el trámite correspondiente en este extremo.

Que respecto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que la Administración a efectos de atribuirle responsabilidad solidaria, debe cumplir con el procedimiento de determinación de deuda tributaria contemplado por el artículo 76° del Código Tributario, lo cual no ha sido observado en el caso de autos, por cuanto no se ha iniciado un procedimiento de fiscalización dirigido a determinar la presunta responsabilidad solidaria, de manera que las resoluciones de determinación impugnadas carecen del requisito de validez establecido por el numeral 8 del artículo 77° del referido código, cabe señalar que para determinar la responsabilidad solidaria, no es necesario el inicio de un procedimiento de fiscalización, sino la emisión de una resolución de determinación conforme lo establece el artículo 20°-A del Código Tributario, en la cual se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad, tal como sucedió en el caso de autos, además, de la revisión de las resoluciones de determinación cuestionadas, se aprecia que éstas cumplen con los requisitos establecidos por el artículo 77° del Código Tributario²⁰, por lo que los argumentos de la recurrente no resultan atendibles, no siendo aplicables las resoluciones y el informe invocados por aquélla.

Que finalmente, con relación al cuestionamiento de la recurrente referido a que no existe norma alguna que regule el alcance de la responsabilidad solidaria de los miembros de un consorcio respecto de la exigencia del pago total o parcial de la deuda, debe señalarse que ello carece de sustento, pues al tener la calidad de responsable solidario por las deudas generadas por los consorcios de los que formó parte, la Administración se encontraba facultada para exigirle el pago de la totalidad de las deudas a la recurrente, de conformidad con lo establecido por los artículos 7°, 18° y el numeral 1 del artículo 20°-A del Código Tributario.

¹⁹ Dichas deudas están referidas al Impuesto a la Renta, pérdida de refinanciamiento y fraccionamiento de deudas de Tesoro y por las multas del numeral 1 de los artículos 176°, 177° y 178° del Código Tributario.

²⁰ El requisito establecido en el numeral 8 del artículo 77° del Código Tributario, que señala que la resolución de determinación debe expresar el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización no es aplicable a las resoluciones de determinación impugnadas; debido a que no han sido emitidas en mérito a un procedimiento de fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 10885-3-2015

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 125-014-0001900/SUNAT de 29 de abril 2014, en el extremo referido a la atribución de responsabilidad solidaria por las deudas por aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones de mayo de 2006, y por la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario por los fundamentos expuestos en la presente resolución, **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 124-004-0000039 en relación con dichas deudas; **INHIBIRSE** del conocimiento de la apelación interpuesta contra dicha resolución de intendencia, en el extremo referido a las costas procesales, y **REMITIR** los actuados a la Administración Tributaria a fin de que proceda conforme con lo indicado por la presente resolución en cuanto a dicho extremo, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

"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".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
SD/BV/LG/ra