

# UN ACERCAMIENTO AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONTRATOS ASOCIATIVOS EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

Jorge Luis Picón González\*

Aquéllos que hubieran seguido la evolución de las normas tributarias nacionales durante los últimos 4 años concordarán con nosotros al afirmar que las relativas a los contratos asociativos son algunas de las que han sufrido cambios más radicales. El presente trabajo no tiene por finalidad agotar el tratamiento tributario de las mencionadas formas contractuales, sino dar al lector algunas ideas que consideramos necesarias para conocerlo.

Antes de entrar al campo tributario, haremos una muy breve revisión de las normas que enmarcan estos contratos.

## 1. LOS CONTRATOS ASOCIATIVOS EN LA NUEVA LEY GENERAL DE SOCIEDADES

El Libro Quinto de la Ley General de Sociedades (LGS) introduce en la legislación nacional un género<sup>1</sup> bastante difundido en nuestra práctica comercial. El artículo 438 de la mencionada ley caracteriza al Contrato Asociativo como aquél que:

- Crea o regula relaciones de participación e integración<sup>2</sup> con un fin común para las partes intervinientes;
- No dan lugar a una personas jurídica<sup>3</sup>;
- Su objeto es un negocio(s) o empresa(s) determinada(s), lo que significa que el objeto puede ir

*En el presente artículo el autor realiza un exhaustivo análisis sobre uno de los temas que más dudas genera, tanto entre los tributaristas como entre los empresarios en general: el régimen tributario aplicable a los denominados contratos asociativos. Así, el autor comienza realizando una detallada descripción de los contratos que la legislación peruana considera como contratos asociativos, definiendo conceptos y señalando ciertos errores comunes en la utilización de dichos conceptos y en su aplicación práctica, para luego centrarse en la manera como la legislación tributaria trata a cada uno de estos contratos, siempre señalando los problemas que se van generando, y sugiriendo soluciones.*

\* Magíster en Administración – ESAN. Abogado - Universidad de Lima.

<sup>1</sup> Con esto no queremos decir que no se habían regulado contratos asociativos en nuestra legislación, es claro que la normatividad sobre la asociación en participación y el contrato de riesgo compartido de la legislación minera tienen larga data; sin embargo, sí es una novedad la introducción del género contratos asociativos en la legislación mercantil (en la tributaria, ya había sido regulado).

<sup>2</sup> Con estos términos sí bien está haciendo referencia a las dos especies tipificadas en dicha ley, que veremos a continuación, no limita su alcance a ellos.

<sup>3</sup> Sobre el particular es conveniente decir que si bien nuestra ley no señala la posibilidad de la creación de una persona jurídica, tanto la doctrina como la práctica reconocen que para instrumentalizar la relación creada por un contrato como el joint venture es posible crear una persona jurídica, para lo cual tienen que celebrar un contrato de sociedad.

desde un negocio tan específico como la construcción de un edificio, extenderse a todo un tipo de negocios (por ejemplo, licitaciones para realizar operaciones en la selva) o generalizar a la totalidad de la empresa de uno o varios intervinientes.

A continuación veremos el tratamiento comercial, de los dos tipos de contratos tipificados en la LGS que consideramos relevante para el desarrollo del tema tributario, junto con algunos apuntes sobre esta segunda materia.

## 2. LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN EN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Se trata de un contrato mediante el cual un empresario, denominado asociante, obtiene contribuciones o aportes provenientes de un sujeto<sup>4</sup> denominado asociado, a cambio de darle una participación en el resultado o en las utilidades de uno o varios de sus negocios o empresas.

Hay características que valen la pena destacar para los efectos del presente artículo:

- Es un contrato de prestaciones recíprocas.
- El asociante actúa en nombre propio.
- Le corresponde exclusivamente a éste la gestión del negocio o empresa participada<sup>5</sup>.
- No existe relación entre los terceros y el asociado.
- Es un contrato a plazo determinado o determinable (por la duración del negocio participado).

Con esta brevísima introducción pasemos a continuación a ver cuál es el tratamiento tributario del contrato de la Asociación en Participación. En principio es necesario recordar que las normas del Impuesto General a las Ventas (IGV) y del Impuesto a la Renta (IR) anteriores a las vigentes consideraban expresamente a la Asociación en Participación como un sujeto del Impuesto<sup>6</sup>, en el caso del IGV, y como un sujeto que determinaba un resultado distinto al sus partes y luego se lo atribuía a ellas<sup>7</sup>, en el caso del IR.

Consideramos que la evolución que ha tenido el legislador en este sentido es acertada, atendiendo a que la Asociación en Participación es un contrato de prestaciones recíprocas y no uno plurilateral (que

veremos más adelante), y que las normas comerciales han sido muy claras al indicar que para efectos de terceros (incluyendo al Fisco) el negocio o empresa es del Asociante, no justificándose la atribución de capacidad jurídico tributaria a este contrato ni la obligación de que el contrato lleve una contabilidad independiente de la del Asociante.

Actualmente, tanto la Ley del IGV como la del IR han omitido toda mención al tratamiento de este contrato, bajo el entendido, desde nuestro punto de vista, que no estamos ante un sujeto de ninguno de estos Impuestos ni de obligaciones especiales como la de llevar contabilidad independiente. Teniendo en cuenta esto, y lo señalado en la Ley General de Sociedades, diremos en términos muy simples que para efecto del IGV y del IR todas las operaciones, ingresos y gastos corresponden al Asociante.

### 2.1. Las contribuciones del Asociado.

En principio, el valor de la contribución debe ser tratado tributariamente como el aporte a una sociedad, lo que significa, entre otras cosas, que se registrará por lo dispuesto en el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante Ley del IR), debiendo aplicarse a esta operación el valor de mercado.

### 2.2. El negocio o empresa participada.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia 042-2000/SUNAT<sup>8</sup>, el total de las operaciones realizadas con motivo del (de los) negocio(s) participado(s) serán facturadas por el Asociante, quien considerará los ingresos de dichas operaciones como propios, correspondiendo a éste el total de las deducciones correspondientes a los costos o gastos en que se incurra con motivo del negocio o empresa materia del contrato. Cabe indicar que si bien ésta es una norma aplicable a la Declaración Jurada Anual del ejercicio 1999, la instrucción contiene un carácter conceptual genérico, que salvo norma que diga lo contrario, podría aplicarse para los ejercicios siguientes.

Esto significa que tanto para efecto de la determinación de la renta neta, como para el cálculo de los pagos a cuenta, el Asociante tomará como propios los ingresos y gastos generados por el (los) negocio(s) participado(s).

<sup>4</sup> Es un sujeto que puede o no ser un empresario.

<sup>5</sup> Al respecto, debe indicarse que la NIC 31 al momento de definir asociación en participación, incurre en una confusión al señalar que supone la realización de una actividad económica para un control mancomunado.

<sup>6</sup> Lo que ocurrió hasta antes del Decreto Legislativo 821, de abril de 1996.

<sup>7</sup> Hasta antes de la Ley 27034, de diciembre de 1998.

<sup>8</sup> Publicada el 21 de marzo de 2000.

## 2.3. La participación del Asociado.

Dada la naturaleza de este tipo de contrato, existen determinadas preguntas que deben realizarse en relación a la participación del Asociado, las cuales intentaremos responder a continuación:

### 2.3.1. El cálculo del resultado del negocio o empresa, sobre el cual se va a determinar la participación ¿se realiza antes o después de la determinación del Impuesto a la Renta?

Sobre el particular, el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia 042-2000/SUNAT toma una posición indicando tácitamente que el resultado sobre el que se participa se calcula antes de Impuestos, siendo por lo tanto deducible para el Asociante el pago que realiza al Asociado, en el entendido que se está ante una contraprestación por la contribución hecha por este último.

Cabe indicar que la posición adoptada por la Administración Tributaria parece ser la más práctica, en atención a que la determinación del Impuesto a la Renta en cabeza del Asociante toma en cuenta aspectos que distorsionarían sensiblemente el resultado a ser participado cuando éste sea respecto a uno o varios negocios y no de toda la empresa<sup>9</sup>, como serían los resultados de otros negocios, las pérdidas arrastrables, saldos a favor, entre otros.

### 2.3.2. ¿Cuál es la naturaleza de la renta del asociado?

A diferencia del Consorcio, en el que estamos ante un contrato por naturaleza entre empresas, la Asociación en Participación permite que la figura del Asociado sea realizada por una persona natural sin negocio, lo cual nos lleva a la interrogante sobre si la naturaleza de la renta del Asociado debe fijarse por la actividad de la que está participando (es decir si es tercera) o por el tipo de contribución que realiza<sup>10</sup>.

Sobre el particular, la anteriormente mencionada Resolución 042-2000/SUNAT, en su artículo 6 señala que la participación del asociado en todos los casos va a constituir renta de tercera categoría. Esto quiere

decir que el Asociado estará obligado a inscribirse en el RUC y a llevar los libros y registros que le correspondan según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 65 de la Ley del IR. También estará obligado a realizar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por el mes en que se devengue la participación<sup>11</sup>.

## 2.4. Denominación del contrato.

Es del caso indicar que en la práctica contractual nacional se puede ver que existe una gran confusión respecto al ámbito de aplicación de este contrato, en atención a que en algunos sectores se suele denominar como Contrato de Asociación en Participación, a contratos con características como control conjunto (inclusive forman Comités Administrativos con representantes de ambas empresas), dedicados a obras comunes, con reparto de gastos, entre otras características que nos ponen evidentemente ante un consorcio, o en todo caso ante lo que las normas tributarias denominan actualmente Contrato de Colaboración Empresarial.

Esta confusión toma un matiz muy importante cuando nos damos cuenta de las diferencias impositivas de cada figura.

## 3. EL CONSORCIO EN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES

De conformidad con lo regulado en el artículo 445 de la LGS, el Consorcio es un contrato mediante el cual dos o más personas (empresarios) se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico.

Hay características que vale la pena destacar para los efectos del presente artículo:

- Es un contrato plurilateral<sup>12</sup>.
- Los consorciados participan en forma activa y directa en los negocios o empresas materia del contrato.
- Cada consorciado debe coordinar su respectiva actividad con las de los demás<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> Recordemos que cuando hablamos de “empresa” nos referimos a toda la actividad económica realizada por el Asociante.

<sup>10</sup> De acuerdo al artículo 439 de la LGS, las partes de los contratos asociativos están obligadas a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato, remitiéndose supletoriamente a las normas sobre aportes de la misma Ley.

<sup>11</sup> Sobre el particular, si bien esto podría ser manejado por las empresas participantes, podría generarse un problema ante la dificultad de tener una utilidad determinada antes del vencimiento del período tributario en diciembre.

<sup>12</sup> Se considera contrato plurilateral al que tiene originaria o potencialmente más de dos centros de intereses diferenciados, sin que exista reciprocidad o interdependencia entre todas las prestaciones nacidas del contrato.

<sup>13</sup> En los contratos de *Joint Venture* se configura una relación de funcionalidad necesaria, entre el aporte de los contrayentes y objeto del contrato, por valuarse en relación a los criterios de repartición de las respectivas competencias entre los *co-venturers* para la ejecución de la prestación en la cual ellos participan. Asumen así escaso relieve los aportes financieros, y son de importancia preeminente los aportes tecnológicos, gerenciales u organizativos en cuanto son directamente funcionales a la persecución del objeto del contrato.

- Los bienes que se asignen al contrato siguen siendo propiedad de cada consorciado.
- La responsabilidad de los consorciados respecto de las deudas del consorcio será solidaria entre los miembros, sólo si así se pacta<sup>14</sup>.

### 3.1. Diferencias relevantes con la Asociación en Participación.

A efecto de aclarar las diferencias impositivas entre la Asociación en Participación y el Consorcio (que desde nuestro punto de vista incluye la figura contractual denominada *Joint Venture*), mencionaremos dos diferencias respecto a estos tipos de contratos que nos parecen relevantes<sup>15</sup>:

- a. En la Asociación en Participación una de las partes, el Asociante, comparte los resultados de su empresa con la otra parte, el Asociado, a cambio de los aportes de este último, quien se mantiene oculto en cuanto a la gestión de la empresa o negocio, de la cual ni siquiera es responsable ante terceros. Este es un contrato de prestación recíprocas. En el Consorcio, en cambio, (incluido el *Joint Venture*), las partes no intercambian recursos, sino que los unen para un negocio del cual son responsables en cuanto las operaciones importen directamente al objeto del negocio, manteniendo cada uno la propiedad de sus aportes y generando una copropiedad de los bienes que se adquieren. Se trata pues, de un contrato plurilateral.
- b. En la Asociación en Participación se cumple el propósito de la misma mediante la actividad del Asociante. En el *Joint Venture* los partícipes mantienen un control conjunto de la operación o negocio común<sup>16</sup>.

### 3.2. Tipos de Consorcios.

Existen muchas clasificaciones de *Joint Ventures* que resultarían aplicables a estos contratos, sin embargo, hemos preferido reseñar únicamente dos de ellas, que sin agotar las modalidades que se utilizan en el mercado nacional, consideramos que son muy utilizadas:

#### 3.2.1. Contratos de Operación Conjunta<sup>17</sup>.

Existe una variedad de situaciones por las que dos o más personas se organizan para una "empresa común" de modo tal que sea una de ellas quien realice la gestión, permaneciendo las demás como suministradores de capital aunque con participación (voz y voto) en las decisiones principales.

##### a. La Figura del Operador

En los contratos de operación conjunta se designa a uno de los partícipes como "operador", y éste realizará la tarea con sus propios equipos y personal. Para todos los efectos, el operador actuará en nombre propio.

##### b. La Estructura del Negocio

La gestión del operador está generalmente sujeta a un "presupuesto anual" que se basa en un "programa de trabajos". Este presupuesto anual constituye el límite de lo que el operador puede gastar durante el período o el límite de las contribuciones que puede requerir de los "no-operadores". Existen diversos mecanismos para aliviar la rigidez de esta restricción<sup>18</sup>.

Por lo común se organiza un denominado "comité operativo", integrado por representantes de las partes, cuya principal función es aprobar el presupuesto anual y tomar otras decisiones de manera colegiada. Cada parte tiene un derecho a voto que suele ser igual al porcentaje de participación en el proyecto.

No todas las decisiones son delegadas al operador y al comité operativo. Las de máxima importancia son "reservadas por las partes", es decir, ninguna de ellas se verá obligada por una decisión de las demás, ya que su propio representante ante el comité operativo no tiene capacidad para comprometerla.

El operador atiende a los gastos únicamente con las sumas que todas las partes, a su requerimiento (*cash calls*), anticipan para ese fin.

<sup>14</sup> Entendemos que se presumiría una responsabilidad mancomunada basada en la participación de cada parte.

<sup>15</sup> No son las únicas, pero son las que nos importan para efecto del desarrollo impositivo de ambas figuras.

<sup>16</sup> Tener en cuenta a efecto de aplicar la NIC 31.

<sup>17</sup> Cabe aclarar que son mucho más complejos que la reseña que hacemos, y existen variedades, pero el objetivo de mencionarlos es sólo introductorio.

<sup>18</sup> Sin embargo, hay situaciones en las que la elaboración de un presupuesto anual no resulta práctica, como ocurre en un proyecto en que las decisiones sobre las próximas tareas deben revisarse continuamente. Cuando esto ocurre, la habilitación del operador para que incurra en gastos es dada mediante un documento conocido por su denominación inglesa "*Authority for Expenditures*". Pueden combinarse ambos procedimientos.

## 3.2.2. Consorcios de Construcción<sup>19</sup>

Existe una tendencia fácilmente comprensible a contratar la ejecución de grandes obras como "paquete" (entrega "llave en mano"). De este modo, en los "consorcios de construcción" los partícipes se unen para la complementación de sus respectivas especialidades: movimiento de tierra, trabajos viales, obras civiles, diseño, suministro de tecnología, etc.

En esta figura no hay un operador con las mismas funciones que en el Contrato de Operación Conjunta, sin embargo, ciertas funciones son asumidas por alguno de los partícipes bajo otra denominación - "leader", "chef de file", "coordinador" -, el cual actúa como portavoz del grupo y a veces toma a su cargo la facturación y quizá también la cobranza del precio por la ejecución de la obra, pero básicamente asume tareas administrativas, contables y de tipo similar para el grupo.

Cabe indicar que cuando las prestaciones son "en especie", resulta inútil hablar de "porcentaje de participación en los gastos", salvo cuando se trate de los gastos comunes como los administrativos.

Este tipo de contrato puede ser agrupado en categorías diferentes, dependiendo de si:

- a. La utilidad es realizada por cada partícipe de manera separada.
- b. La utilidad es realizada por el grupo como conjunto, la cual es luego distribuida entre los participantes.

### a. No hay utilidad común

Cada uno de los partícipes indica a los demás el precio que espera recibir por las prestaciones que toma a su cargo o las bases para determinarlo, precio que incluye la utilidad que espera obtener. El precio total de la obra será la suma de los valores cotizados por los integrantes del Consorcio, más una cantidad para atender los gastos de gestión y administrativos, incluida la retribución del "coordinador".

### b. Cotización "al costo"

Cuando las partes se comprometen a efectuar los trabajos al costo, el precio a cotizar por el grupo será

la suma de los costos pronosticados, más los gastos comunes (administrativos y utilidad del coordinador) y la utilidad esperada.

En este caso, pagados los costos, las cantidades remanentes son distribuidas de acuerdo con algún criterio predeterminado, generalmente proporcional a la parte de la facturación atribuible a los trabajos realizados por cada parte.

## 4. EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL CONSORCIO

### 4.1 Cuestión Terminológica

Las normas del IGV y del IR regulan de igual manera a cuatro figuras contractuales que vale la pena recordar, a saber: Comunidad de Bienes, *Joint Ventures*, Consorcios y demás contratos de colaboración empresarial.

Respecto a la comunidad de bienes, dada la controversia planteada por un sector de la doctrina nacional, considero conveniente señalar lo siguiente:

- a. La comunidad de bienes se convierte en una persona jurídica para efecto del Impuesto a la Renta, únicamente cuando lleva contabilidad independiente de sus partes integrantes, para lo cual nos remitimos al tercer párrafo del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual dispone que la comunidad de bienes "perceptora de rentas de tercera categoría" deberá llevar contabilidad independiente.

La pregunta es ¿cuándo una comunidad de bienes recibe rentas de tercera categoría? Para responder a esta pregunta debemos remitirnos al artículo 28, el cual señala las actividades (empresariales) que se consideran rentas de tercera categoría, no siendo de aplicación el inciso e) de dicho artículo<sup>20</sup>.

Es decir, la ley sólo convierte a una comunidad de bienes en una persona jurídica para efecto del Impuesto a la Renta, cuando aquélla genera rentas de tercera categoría, por la naturaleza de las actividades que realiza<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Denominación utilizada por Sergio Le Pera.

<sup>20</sup> Recordemos que a diferencia de los demás incisos que señalan actividades consideradas como generadoras de rentas de tercera categoría, éste hace mención a un tipo de sujeto, la persona jurídica. Es por esta razón que este artículo resultaría inaplicable, en atención a que antes de saber si la comunidad de bienes genera rentas de tercera categoría no existe la obligación de llevar contabilidad independiente, y por lo tanto, tampoco de ser considerada persona jurídica.

<sup>21</sup> Desde mi punto de vista, estamos ante un concepto similar aunque comprensivo de lo que se conoce en el derecho anglosajón como *partnership*, es decir, dos o más personas que llevan un negocio en común con la visión de obtener ganancias y compartir los beneficios.

- b. La comunidad de bienes que no lleva contabilidad independiente atribuye sus rentas (ver punto 4.2) manteniendo la categoría de las mismas.

En lo referente al *Joint Venture*, consideramos que es una definición incluida en la actual definición de consorcio de la LGS, la cual ya hemos desarrollado.

Finalmente, cabe indicar que el numeral 3 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV define Contratos de Colaboración Empresarial como los contratos de carácter asociativo celebrados entre dos o más empresas, en los que las prestaciones de las partes son destinadas a la realización de un negocio o empresa común, excluyendo a la asociación en participación. Desde nuestro punto de vista, este término está haciendo referencia al género de los contratos plurilaterales.

#### 4.2 Contabilidad del contrato

La razón de tratar primero este tema es que la obligación de llevar o no la contabilidad del contrato de manera independiente a la de las partes "determinará" el tratamiento del contrato.

Sobre el particular, el artículo 65 de la Ley del IR dispone que los consorcios<sup>22</sup>, como regla general, deberán llevar una contabilidad independiente de la de sus partes contratantes. Esta contabilidad independiente, entre otros aspectos, supone claramente que será el contrato y no alguna de las partes quien facturará por las operaciones del negocio común, y por lo tanto, los comprobantes de pago por sus gastos deberán estar a su nombre.

Esta norma establece dos excepciones a la regla indicada:

1. Cuando por la modalidad de la operación no fuese posible llevar contabilidad independiente, se solicitará a la SUNAT, quien autorizará o denegará la solicitud en 15 días<sup>23</sup>. Al respecto, consideramos que el sentido de esta norma está referido a lo siguiente:

- 1.1 Que una norma legal expresamente haya establecido que cada parte contabilizará sus propias operaciones, como ocurre en el caso de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (Ley 26221), la que en su artículo 16 señala que en estos casos la responsabilidad

tributaria y contable es individual frente al Estado Peruano.

- 1.2 Que llevar una contabilidad independiente de las partes no vaya con la naturaleza de las operaciones. Este es el caso de la modalidad contractual desarrollada en el ítem a. del punto 3.2.2. del presente documento, en la cual no hay una utilidad común que determinar.

Esta posición, referida a cuándo puede solicitarse no llevar una contabilidad independiente, se ve reforzada con el texto del artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que hace referencia a los contratos que "hayan acordado llevar contabilidad independiente". Si bien resulta claro que una norma reglamentaria no puede contravenir lo dispuesto en la reglamentada, y hacer optativa la contabilidad independiente, al parecer esta norma pudo haber captado parte del verdadero contenido de lo dispuesto en la ley.

2. Cuando se trate de contratos con plazo de vencimiento menor a un año, debiendo comunicarlo a la SUNAT dentro de los 5 días siguientes a la fecha de celebración del contrato. Este es un supuesto objetivo, por lo que su aplicación no supone mayor dificultad.

En ambos casos, se establece que cada parte podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato (esta diferencia, desde nuestro punto de vista, tiene una implicancia que trataremos en la parte en la que se desarrolla la aplicación del Impuesto a la Renta).

Cabe indicar que el artículo 161 del Reglamento de la Ley General de Minería, establece que, sin excepción, los contratos de riesgo compartido celebrados al amparo de dicha ley deben llevar contabilidad independiente; por lo que no resultará de aplicación a los contratos de riesgo compartido (*Joint Ventures*) mineros, las excepciones establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

#### 4.3 Capacidad Jurídico Tributaria de los Consorcios con contabilidad independiente a la de sus partes.

Tanto la Ley del IGV como la del IR otorgan capacidad jurídico tributaria a los Consorcios que llevan conta-

<sup>22</sup> El tratamiento otorgado a los consorcios es aplicable también a las comunidades de bienes, *joint ventures* y demás contratos de colaboración empresarial.  
<sup>23</sup> Ver Procedimientos del TUPA de la SUNAT. Se entiende que los 15 días son hábiles, de acuerdo a la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario. En caso la Administración no responda funcionará el silencio administrativo positivo.

bilidad independiente a la de sus partes contratantes. Veamos cuáles son las consecuencias de ello.

#### 4.3.1 Algunas implicancias generales

##### a. Responsabilidad

Según la LGS, la responsabilidad de las partes por las deudas del consorcio es mancomunada entre sí y limitada respecto de las deudas del Consorcio, salvo que pacten que responderán solidariamente por el total<sup>24</sup>. Sobre el particular, es necesario indicar que el Fisco, dado el interés público que lo sustenta, nunca podrá tener menor derecho que cualquier tercero.

Dicho esto, veamos algunas normas del Texto Único del Código Tributario sobre responsabilidad solidaria:

- “Los socios que reciban bienes por la liquidación de entes colectivos de los que han formado parte son responsables solidarios de éstos, hasta el límite del valor de los bienes que reciban” (numeral 2 del artículo 17).

Es decir, las partes contratantes responderán solidariamente por las deudas tributarias del Consorcio liquidado pero hasta el límite de lo que reciban de éstas. De acuerdo a lo dispuesto en la norma, esta responsabilidad estará limitada al retorno de los aportes realizados inicialmente por la misma parte (que pueden haber sido en servicios, uso o usufructo de bienes, canales de comercialización, mano de obra o algún otro aporte que al momento de liquidar a la entidad colectiva no implique la recepción de bien alguno) y al reparto del resultado del negocio u obra en común (que puede ser pérdida). En los casos en que esta norma genere en la parte una responsabilidad solidaria de menor cuantía que la señalada por la LGS, consideramos que la Administración Tributaria debería tomar esta última norma.

- Las personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias están solidariamente obligadas (artículo 19).

Algunos autores nacionales consideran que dicho texto es terminante, y afirman que cuando la hipótesis

de la norma tributaria se verifique tomando como sujeto pasivo al Consorcio, el Fisco podrá cobrar el íntegro de la deuda tributaria a cualquiera de sus partes contratantes, independientemente de la proporción que les corresponda.

Sin embargo, contra esta posición se ha argumentado que justamente cuando el ente colectivo es el contribuyente, el hecho imponible no se verifica en las personas que lo conforman, no siendo aplicable la norma indicada<sup>25</sup>. Dicha posición se vería reforzada en el hecho que el citado inciso 2 del artículo 17 expresamente delimita la responsabilidad de las partes contratantes a lo que reciban del ente colectivo. En todo caso, se sostiene que este artículo será de aplicación en los casos en que el ente colectivo no tenga la calidad de deudor tributario. Por nuestra parte, nos limitamos a plantear el tema.

##### b. ¿Qué pasa con los otros tributos?

Resulta claro que los Consorcios puede tener capacidad jurídica tributaria<sup>26,27</sup>. Sin embargo, por el hecho de que leyes, como la del IGV y la del IR, se la reconozcan, no puede concluirse que dicha capacidad se extenderá al ámbito de aplicación de otros tributos. Desde nuestro punto de vista, 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.
- 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 como, de acuerdo a algunos entendidos en la materia, es el caso de la figura del empleador.

#### 4.3.2 Contribuciones al Contrato

Éste, desde nuestro punto de vista, debe ser el punto más incoherente entre la legislación del IR y del IGV en lo que respecta a estos contrato. Como se ha

<sup>24</sup> Es decir si A y B hacen el consorcio CAB, y éste tiene una deuda de 100; A responderá por 50 y B por 50, salvo que pacten que cada uno se responsabilizaría ante terceros por los 100.

<sup>25</sup> Es un buen caso para un estudioso de la Autonomía del Derecho Tributario y su influencia en la interpretación de las normas tributarias.

<sup>26</sup> Es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídica tributaria sustancial con prescindencia de la cantidad de riqueza que se posea. (VILLEGIAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Ediciones Depalma. 5a. edición. Buenos Aires.)

<sup>27</sup> El artículo 21 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que tienen capacidad tributaria las 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.

comentado, las contribuciones de cada parte contractual pueden ser de muy diversa índole<sup>28</sup>.

#### a. IGV

El inciso a) del punto 10.1 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV<sup>29</sup> señala respecto a estas contribuciones que su base imponible será el valor asignado en el contrato, el que no podrá ser menor a su valor en libros o costo del servicio o contrato de construcción realizado, según sea el caso.

Sobre el particular, parece claro el razonamiento del legislador en el entendido que al ser una figura contractual que no se quiere desincentivar por el hecho de convertirlo en un sujeto del Impuesto, permite que la base imponible se adapte a la valoración que den las partes a sus contribuciones, poniendo como límite inferior el valor en libros o costo, según sea el caso, tomando en cuenta, suponemos, la modalidad contractual señalada en el ítem b. del punto 3.2.2 del presente artículo (contribuciones al costo). Cabe hacerse la pregunta ¿es necesario un límite superior para la valoración de estas contribuciones? En principio, consideramos que no, en atención a que de detectarse un perjuicio fiscal por una sobrevaluación del bien, resultarían de aplicación las normas para valores no fehacientes (artículo 42 del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV).

#### b. Impuesto a la Renta

Por su parte, por una cuestión de aparente coherencia con el IGV, la Ley del IR convierte a estos sujetos en contribuyente del IR a partir del ejercicio 1999. Adicionalmente, el Decreto Supremo 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999, que modifica el Reglamento del IR, en su artículo 13 señala que para efectos del IR se considerará que el Consorcio está vinculado con cada parte contratante (lo que parece totalmente correcto).

Sin embargo, la conjunción de dichas normas con el artículo 32 de la Ley del IR, nos llevan a afirmar que para efectos de dicho impuesto, los aportes deberán ser valorizados según el valor que se le daría a dicha transacción en una operación con un tercero no

vinculado, en condiciones iguales o similares. Debe dejarse claro que la aplicación de este valor de mercado necesariamente supone un "margen"<sup>30</sup>, es decir, que el monto que servirá de base imponible necesariamente debe ser mayor al costo.

De acuerdo a lo indicado, resulta conveniente concordar estas normas a efectos de dar una única valoración para efecto de estos dos impuestos.

#### 4.3.3 Relaciones entre el Consorcio y sus partes

A pesar que las partes podrían restringir su relación con el Consorcio a lo que son sus aportes, nuestra práctica comercial es más complicada que eso, y el Consorcio, en su calidad de sujeto distinto del impuesto, muchas veces "subcontrata" a una de las partes o a todas ellas. Las operaciones entre el Consorcio y sus partes deberán ser valorizadas al valor de mercado que establece el artículo 32 de la Ley del IR, tal como indicamos en el punto anterior, no habiendo ninguna disposición en contrario en las normas del IGV.

#### 4.3.4 Transferencia de bienes producidos por el Consorcio

Alguna de las clasificaciones de los Consorcios los distinguen por su objeto entre aquéllos que están hechos para contratar conjuntamente con un tercero (por ejemplo para presentarse a una licitación), y aquéllos que unen a las partes para producir o extraer bienes (recursos naturales por ejemplo) y repartirlos entre ellas al final de contrato.

Respecto del segundo supuesto, las normas del IGV<sup>31</sup> señalan que los bienes obtenidos y/o producidos en la ejecución de los contratos está gravada con dicho Impuesto, siendo la base imponible su valor al costo. Como se puede apreciar, a diferencia de lo que ocurre en las contribuciones, en las que se deja la valoración a las partes, y la norma se limita a poner un límite inferior del cual dicho valor no podrá bajar, esta norma señala directamente cuál es la base imponible, la cual obliga a determinar el costo del producto producido conjuntamente<sup>32</sup>.

Cabe señalar que en esta transferencia también existe la distorsión del tratamiento del IR, por los motivos y en los términos antes expuestos.

<sup>28</sup> Dinero (*cash calls*), bienes tangibles (maquinaria y equipo) e intangibles (know how), industria (servicios, comercializació), etc.

<sup>29</sup> Modificado por el Decreto Supremo 136-96-EF, publicado el 31.12.96

<sup>30</sup> Existen diversos métodos de valoración de este margen, los cuales no se desarrollarán en el presente trabajo, sin perjuicio de hacerlo más adelante.

<sup>31</sup> Inciso c) del punto 10.1 del artículo 5 del Reglamento del IGV.

<sup>32</sup> Este tipo de Consorcios suelen ser de gran magnitud, por lo que en el común de los casos estarán obligados a llevar contabilidad de costos de acuerdo al artículo 35 del Reglamento de la Ley del IR.



### 4.3.5 Transferencia de bienes adquiridos por el Consorcio

Respecto a la transferencia de los bienes adquiridos por el Consorcio, serán de aplicación las reglas y comentarios realizados para los bienes producidos por el Consorcio.

### 4.3.6 Saldos remanentes

En su calidad de sujeto distinto de ambos impuestos, en caso que al final de contrato existiera pérdida arrastrable o un saldo a favor remanente, éste no podrá ser transferido a las partes del contrato, tal como ocurre con una persona jurídica cualquiera.

### 4.4 Los Consorcios sin Contabilidad Independiente a la de sus partes contratantes

Tal como indicáramos en el punto 4.2, en los casos en los que la ley no exige llevar una contabilidad independiente de las partes contratantes, cada parte podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato.

Las leyes del IGV y del IR no otorgan la calidad de sujeto del impuesto a los contratos que no llevan contabilidad independiente de las partes contratantes, lo que supone principalmente que no hay una determinación del Impuesto por separado, y que, por lo tanto, no resultan de aplicación a la deuda generada por el Consorcio, las pérdidas y el crédito fiscal de las partes.

#### 4.4.1 Responsabilidad

De acuerdo al artículo 19 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las partes contratantes tendrán responsabilidad solidaria por la totalidad de la deuda tributaria generada por las operaciones conjuntas del contrato. Cabe indicar que esta regla no se aplica a los contratos celebrados de acuerdo a la Ley Orgánica de Hidrocarburos.

#### 4.4.2 Contribuciones al Contrato

Contribución de bienes

De acuerdo al artículo 446 de la LGS los bienes que las partes afecten al cumplimiento de la actividad a que

se han comprometido, continúan siendo de propiedad exclusiva de éstas. Es decir, la afectación de bienes no puede ser considerada como una venta que genere ingresos gravados con el IR o el IGV.

Contribución en industria, servicios o actividades

Consideramos que aun en las prestaciones en industria, servicios o actividades, cuando cada parte contabilice sus ingresos y gastos, no existe ninguna duda de que estas prestaciones no están gravadas ni con el IR ni con el IGV. En este sentido, el inciso n) del artículo 2 de la Ley del IGV, así como el punto 11.2 del artículo 2 del Reglamento de dicha Ley, señalan que no estarán gravadas con el IGV las “asignaciones” (léase contribuciones) de recursos, bienes, servicios o contratos de construcción<sup>33</sup> que figuren como obligación expresa para la realización del objeto del contrato de colaboración empresarial. En este caso, consideramos que no resulta necesaria una norma similar en la Ley del IR, en atención a que no existe traslado alguno a la otra parte, por lo que se entiende que la prestación, en su momento, sería facturada al tercero con quien el Consorcio contrata, o en caso el objeto sea la obtención o producción conjunta de bienes, el ingreso se generará cuando se realice la venta correspondiente<sup>34</sup>.

El problema podría generarse en la situación en que una de las partes contabilice las operaciones del Consorcio y facture a un tercero el total de las operaciones de éste<sup>35</sup>, en atención a que se concentraría en ella el total del ingreso gravable (IR) así como del débito fiscal (IGV) que corresponde al Consorcio, el mismo que debe poder ser distribuido a las otras partes, en la porción que les corresponde. En estos casos, consideramos que bastaría con una simple “refacturación<sup>36</sup>” de la parte que presta la industria a la parte que factura el total.

#### 4.4.3 Atribución de Resultados

Antes de entrar al texto de la norma del IR, es necesario plantear una premisa que el lector debe tener muy clara: sólo puede haber atribución de resultado cuando existe una utilidad (resultado) común, que como hemos dicho no se presenta necesariamente en todos los Consorcios. Esta afirmación se fundamenta en que resultaría imposible distribuir o atribuir algo que no existe.

<sup>33</sup> Entendamos actividad de construcción.

<sup>34</sup> Ya sea del mismo bien, o de aquél que se obtiene del proceso productivo del cual se hace partícipe el bien adquirido.

<sup>35</sup> Queremos hacer hincapié en el hecho de que estamos en el supuesto que el objeto del Consorcio es la prestación de un servicio o realización de una actividad a un tercero, no la producción común.

<sup>36</sup> Es decir, que una parte emita un comprobante de pago a la parte que ha contabilizado y facturado al tercero, lo cual muchas veces se hace bajo el título de una “subcontrata”.

Bajo esta premisa señalaremos que el último párrafo del artículo 14 de la Ley del IR establece que los Consorcios que no lleven contabilidad independiente a la de sus partes atribuirán las rentas que generen a las personas naturales o jurídicas que los integran o que sean parte contratante.

De acuerdo a lo indicado, consideramos que esta norma se está refiriendo exclusivamente a los Consorcios en los que una de las partes lleva la contabilidad del contrato, no así a la situación en que cada una de las partes contabiliza y factura sus propias operaciones, en la cual no existe resultado que atribuir.

#### 4.4.4 Transferencia de bienes producidos por el Consorcio

Desde nuestro punto de vista, los bienes producidos en conjunto para luego ser entregados a cada una de las partes del contrato, cuando el Consorcio no tiene capacidad jurídico tributaria (es decir, no lleva contabilidad independiente a la de sus partes contratantes), deben ser considerados como producidos por cada una de las partes en la porción que les corresponde.

Consideramos que éste es el fundamento del inciso m) del artículo 2 de la Ley del IGV que establece la inafectación de la adjudicación de los bienes producidos u obtenidos en la ejecución del contrato que tiene como finalidad dicha producción.

Al respecto debemos señalar que no debe confundirse el supuesto establecido en este inciso con ningún contrato de prestaciones recíprocas<sup>37</sup>, como puede ser uno mediante el cual un sujeto entrega un terreno para la construcción de un edificio, a cambio de un departamento (esto es una permuta).

#### 4.4.5 Transferencia de bienes adquiridos por el Consorcio

De acuerdo al artículo 446 de la LGS la adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad; sin embargo, en la práctica se emite una factura a nombre de una de las partes. Ante esto, las normas tributarias permiten la transferencia de las porciones alícuotas a cada parte contratante mediante una operación no gravada<sup>38</sup>, que permite transferir tanto el costo o gasto para efecto del IR<sup>39</sup> como el crédito fiscal que le corresponde a la parte para efecto del IGV<sup>40</sup>.

Cabe indicar que el procedimiento para esta operación está regulado en la Resolución de Superintendencia 022-9/SUNAT, publicada el 11.02.98. Asimismo, cabe mencionar, que si se toma en cuenta la naturaleza de la contribución, consideramos que se podría estar ante rentas de primera, segunda, tercera o cuarta categoría.

Los contratos plurilaterales suelen presentar una o más de las siguientes notas características: finalidad común, organización administrativa patrimonial de cierta complejidad y duración, y apertura al ingreso de terceros sin que esto desnaturalice la figura.

Los contratos de colaboración cuya causa objetiva sea la realización de un fin común y la satisfacción de intereses más generales, usualmente son celebrados como plurilaterales.

El artículo 1420 del Código Civil Italiano dispone que los contratos plurilaterales son aquéllos en los cuales se contrata con más de dos partes, y la prestación de cada uno está orientada al logro de una finalidad común.

Sin embargo, en determinadas modalidades, toman especial importancia los recursos financieros, a través de los llamados *cash calls*, los que forman un capital que será gastado, de acuerdo al presupuesto pactado por las partes.

<sup>37</sup> Tal como lo señala en numeral 11.1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV.

<sup>38</sup> Inciso o) del artículo 2 de la Ley del IGV y numeral 11.3 del artículo 2, y numeral 10.2 del artículo del Reglamento.

<sup>39</sup> Artículo 1 del Decreto Supremo 057-96-EF.

<sup>40</sup> Últimos párrafos del artículo 19 de la Ley del IGV y numeral 9 del artículo 6 del Reglamento.