

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ  
ESCUELA DE POSGRADO



**PUCP**

**“CAPACIDAD PROCESAL DE LOS CONSORCIOS EN LOS  
PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA**

**AUTOR**

Mariela Hilda Montoro Villanueva

**ASESORA**

Dra. Renée Antonieta Villagra Cayamana

Septiembre, 2018

## **RESUMEN EJECUTIVO**

La presente investigación, denominada “la capacidad procesal de los consorcios”, tiene como justificación el reconocimiento de la importancia y presencia de los contratos asociativos de consorcio en nuestra sociedad, pero sin que exista un ordenamiento jurídico que lo regule en forma clara y precisa, en lo particular, cuando se discute la capacidad procesal del consorcio que mantienen una contabilidad independiente a la de sus miembros consorciados en procedimientos administrativos tributarios, generando interrogantes que no son resueltas directamente por la normatividad aplicable, como por ejemplo, la situación de los pagos a cuenta que se efectúan por los resultados del consorcio o el embargo de los ingresos del consorcios en casos de cobranza coactiva de uno de los consorciados.

Por lo expuesto, la hipótesis de la investigación está referida a la falta de reconocimiento jurídico de la capacidad procesal de los consorcios en los procedimientos administrativos tributarios. En tal sentido, el marco teórico comprende las teorías jurídicas referidas al contrato de consorcio, la capacidad procesal, los principios del derecho tributario y la capacidad jurídica tributaria. La metodología que se emplea es la de tipo dogmática y la conclusión principal a la que se arriba es la existencia de reconocimiento de la capacidad procesal del contrato de consorcio en un procedimiento administrativo tributario amparado en los principios constitucionales tributarios de igualdad, certeza y simplicidad, cómo en los principios constitucionales generales de legítima defensa y debido procedimiento.

## INDICE

Resumen ejecutivo	1
Introducción	4
<b>SECCION I: MARCO TEORICO DE LA CAPACIDAD PROCESAL DE LOS CONSORCIOS EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS</b>	<b>7</b>
1. Capacidad Jurídica	7
1.1. Capacidad Procesal	8
1.2. Interés para obrar	11
1.3. Legitimidad para obrar	13
2. Consorcio – Marco jurídico	14
2.1. Personería Jurídica del consorcio	15
2.2. El consorcio y sus características	17
2.3. Marco legislativo del consorcio para efectos del IGV e Impuesto a la renta	19
3. Capacidad Tributaria	20
3.1. Contribuyente	21
3.2. La Capacidad tributaria en nuestra legislación	21
4. Derecho Constitucional	22
4.1. Principio y Derecho Fundamental del Derecho a la Igualdad	22
5. Derecho fundamental al debido proceso y el derecho a la defensa	24
5.1. Derecho fundamental al debido Proceso	24
5.2. Derecho de Defensa	24
<b>SECCIÓN II: ¿LOS CONSORCIOS TIENEN CAPACIDAD PROCESAL PARA SER PARTE EN AQUELLOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS INICIADOS A ALGUNO DE SUS MIEMBROS?</b>	<b>26</b>
2.1 Regulación tributaria del contrato de consorcio	28
2.2. Análisis a partir de los principios constitucionales involucrados.	30
2.2.1.- Principio de igualdad tributaria	31
2.2.2.- Principio de certeza y simplicidad	32
2.3.- Análisis a partir de los principios procesales y procedimentales	34
2.3.1.- El derecho de defensa	34
2.3.1.1.- El derecho de defensa en los procedimientos administrativos	35
2.3.2.- Debido procedimiento Administrativo	36

2.4.- Capacidad procesal de los consorcios con contabilidad independiente – Análisis crítico.	37
2.4.1.- La obligación tributaria y el deudor tributario	37
2.4.2.- La calidad de Administrado	38
2.4.3.- Los bienes del Consorcio	39
2.4.4. El embargo en forma de retención dentro del procedimiento de cobranza coactiva.	39
2.5 Regulación en el derecho comparado.	41
2.5.1. España	41
2.5.2. Colombia	42
2.5.3. Argentina	43

### **SECCIÓN III**

<b>3.- ANÁLISIS DE LA RTF N° 02891-7-2012 Y LA RTF N° 12591-5-2012</b>	44
3.1.- Argumentos empleados	44
<b>CONCLUSIONES</b>	61
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	68



## INTRODUCCIÓN

Hoy en día, los contratos de consorcios constituyen una modalidad asociativa de uso muy común en el ámbito empresarial para realizar distintos tipos de negocio siendo el más común el de contrataciones con el Estado en sus diferentes niveles. Este tipo de contratos requiere de un mayor nivel de regulación en diversos aspectos. Al respecto, encontramos que desde el ordenamiento jurídico societario, el artículo 445 de la Ley N° 26887 Ley General de Sociedades, publicada el 09 de diciembre de 1997, dentro del libro correspondiente a contratos asociativos establece que el contrato de consorcio constituye aquel contrato por medio del cual dos o más personas, entiéndase naturales y/o jurídicas, acuerdan unirse para participar activa y directamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico manteniendo cada una de las partes su propia autonomía respecto del contrato en sí. Dicho contrato de consorcio no implica la creación o constitución de una persona jurídica en concreto, esta vinculación sólo tiene como finalidad el beneficio económico para las partes consorciadas.

Esta noción conceptual referida en la Ley General de Sociedades nos evidencia, por un lado, una posición clara sobre la naturaleza jurídica del consorcio en nuestra normatividad peruana, al definirla como un contrato, es decir, un acuerdo de dos o más partes para crear, regular modificar o extinguir una relación jurídica de contenido patrimonial como lo regula el artículo 1351 de nuestro Código Civil. En nuestro caso, la relación jurídica patrimonial está constituida por un determinado negocio que tiene como finalidad procurar un determinado beneficio económico en la que cada una de las partes mantiene una particular, individual y propia autonomía relacionado al contrato en sí, que es el que se presenta ante tercera persona a fin de efectuar las acciones para las que fue creada.

Sin embargo, podemos evidenciar que su aplicación en la práctica, especialmente en el campo del Derecho Administrativo relacionado a la contratación con el Estado, presenta una especie de ampliación o desnaturalización de su núcleo del contrato de consorcio. Así, por ejemplo, se entiende que los contratos de consorcios con contabilidad independiente son una especie de contribuyente sui generis para efectos tributarios ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria –SUNAT. Esta consideración tributaria constituye un elemento central del presente estudio ya que este

tipo de contratos asociativos son los únicos que pueden estar inscritos en el Registro Único de Contribuyente.

Por otra parte, siendo el incremento de la recaudación tributaria una política pública cuya finalidad es mejorar los ingresos del Estado para la ejecución de sus políticas en general, se crean normas y acciones para maximizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias no debiendo estas acciones vulnerar principios Constitucionales y las normas de nuestro sistema jurídico, creando indefensión frente al accionar administrativo del Estado.

En tal sentido, los consorcios con contabilidad independiente no tienen capacidad procesal para ser parte en procedimientos administrativos tributarios de uno de sus consorciados conforme lo ha dispuesto el Tribunal Fiscal en resolución que será materia de análisis en el presente.<sup>1</sup>

Este trabajo lo desarrollamos a partir de la siguiente hipótesis: Los Consorcios con Contabilidad independiente no tienen capacidad procesal para ser parte en procedimientos administrativos tributarios de uno de sus consorciados bajo el esquema actual; lo cual vulnera determinados principios constitucionales, así como derechos constitucionalmente reconocidos de defensa y debido procedimiento.

Con el propósito de brindar solución al problema observado, este trabajo desarrolla y parte por proponer un reconocimiento de la capacidad procesal de los consorcios en procedimientos administrativos tributarios de alguna de sus partes contratantes en la que se estén vulnerando bienes y/o intereses del consorcio.

En la sección I, exponemos las instituciones jurídicas y los principios constitucionales tributarios que sustentan la necesidad de reconocimiento de la capacidad procesal de los consorcios. Teniendo en ese caso, mayor relevancia el principio de igualdad tributaria, principio de certeza y simplicidad y el derecho de defensa como bases de la presente investigación. Esta sección implica vital importancia para las hipótesis inicialmente planteadas ya que partimos por presuponer que el reconocimiento y vigencia de principios constitucionales en materia tributaria deben constituir como en otras ramas del derecho, el núcleo principal de la regulación tributaria dispuesta a través

---

<sup>1</sup> Tribunal Fiscal, sala 05, de 02 de agosto de 2012, Resolución 12591-5-2012. Recuperado de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2012/resolucion/2012\\_5\\_12591.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2012/resolucion/2012_5_12591.pdf).

de las diferentes leyes, reglamentos y demás normas jurídicas de estatus inferior a la Constitución como parte del reconocimiento del Estado Democrático de Derecho y el respeto de los derechos fundamentales en general.

En la sección II, analizamos los supuestos y elementos que determinan si los consorcios con contabilidad independiente tienen capacidad procesal para ser parte en procedimientos administrativos tributarios de uno de sus consorciados que afecten los bienes o intereses del consorcio.

En la sección III, realizamos un análisis de los argumentos empleados por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02891-7-2012 y el Acta de Sala Plena N° 16-2012, además de realizar un análisis crítico de cada una de las posiciones. Son justamente dichos argumentos incorporados en los actos administrativos referidos, los que desconocen la capacidad procesal de los consorcios como sujetos tributarios independientes de sus consorciados para poder apersonarse, continuar y concluir procedimientos administrativos de carácter tributario.

Finalmente, debemos de señalar que en el desarrollo del presente trabajo se han expuesto los criterios aplicados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria-SUNAT y el Tribunal Fiscal en la situación problemática desarrollada, la misma que tiene gran implicancia en la esfera patrimonial de los consorcios con contabilidad independiente.

## SECCION I

# MARCO TEORICO DE LA CAPACIDAD PROCESAL DE LOS CONSORCIOS EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

Los principios y conceptos que sustentan el desarrollo del presente trabajo son los siguientes:

### 1. Capacidad Jurídica

Es también reconocida como la capacidad de goce y se encuentra estrechamente relacionada a la libertad. Señala al respecto Fernandez Sessarego “que no sería factible actuar la libertad, esto es, transformar las decisiones libres que se adoptan en la instancia subjetiva en conductas humanas, de no existir esta potencialidad, que no es otra cosa que aquello que detectamos como capacidad, es imposible desligar la capacidad jurídica de la libertad” (1999, p. 392).

Esta capacidad es adquirida con el nacimiento en el caso de una persona natural y con la respectiva formalidad que da nacimiento a una persona jurídica otorgando con ello a la persona la titularidad de derechos y deberes para su desarrollo, independientemente de que estos puedan ser ejercidos a través de ella misma o ser representada.

Javier Pazos señala que “la capacidad jurídica viene a ser en líneas generales, igual para todos los sujetos de derecho pertenecientes a una categoría particular” (2005, p. 105). Es en función al reconocimiento de esta capacidad jurídica de las personas jurídicas que como sujetos de derechos reconocidos en nuestra legislación que poseen derechos y obligaciones que corresponden a su naturaleza y que son atribuibles como ente distinto a las personas o sujetos que conforma la persona jurídica.

El artículo 58º del Código Procesal Civil condiciona la existencia de capacidad para comparecer por si a un proceso o para conferir representación designando apoderado judicial solo a las personas que pueden disponer de los derechos que en él se hacen valer, así como aquellas a quienes la ley se lo faculte. Señalándose literalmente que las

demás personas deben comparecer por medio de representante legal”.

El mismo cuerpo legal en su artículo 64º establece que las personas jurídicas están representadas en el proceso conformen a lo que dispongan la Constitución, la ley o el respectivo estatuto.

### **1.1. Capacidad Procesal**

En primer término, conviene destacar el análisis de la capacidad entendida desde un punto de vista tanto general, referida a la capacidad de ejercicio y goce tradicionalmente propuesta por la doctrina, de aquella capacidad referida al ámbito del derecho procesal. En tal sentido, para efectos de un desarrollo puntual para el propósito del presente estudio consideramos pertinente iniciar con los alcances generales de la capacidad procesal.

Un enfoque distinto al planteamiento principal recae en el estudio de una figura jurídica preliminar como es la capacidad procesal, el que pretenderemos abordar en forma muy general. Y es que en líneas generales corresponde como obligación al Estado, facilitar el ejercicio del derecho de acción en proceso judicial o procedimiento disciplinario a fin de ejercer una libre defensa, interponer recursos impugnatorios y demás actos procesales que corresponden a fin de obtener una sentencia o resolución administrativa que ampare los derechos de los usuarios del sistema.

Asimismo, se puede catalogar como un presupuesto previo para la capacidad procesal, a la capacidad civil *per se* que faculta a que producto de una determinada relación jurídica se pueda solicitar los apremios de justicia que se podrían presentar con conflictos de intereses o controversias.

En tal sentido, la capacidad para obrar, proveniente de la teoría general del derecho procesal, constituye requisito necesario y esencial para poder ejercer la denominada capacidad procesal ante cualquier autoridad y en cualquier vía. Ello debido a que dicha capacidad para obrar que distingue a la capacidad de goce por tener implícito determinadas categorías o facultades jurídicas dispuestas por imperio de la ley procesal, faculta el libre ejercicio del derecho de acción. Lo que permite concluir que la capacidad procesal es una extensión o ejercicio particular de la capacidad civil. Cabe advertir que la capacidad de ejercicio regulada por el derecho civil constituye a su vez una condición para el posterior ejercicio de la capacidad para obrar y derecho de acción.

Esta facultad que habilita la capacidad procesal faculta a que en un determinado procedimiento o proceso se puedan ejercer los actos regulados para cada caso con total libertad y seguridad.

Sin embargo, reviste importancia diferenciar lo que en el campo del derecho procesal se denomina comúnmente como legitimación para ejercer la capacidad procesal que distingue el caso de que la parte involucrada no necesariamente deba componer la relación jurídica material que da origen a determinado proceso judicial. Así por ejemplo, en el caso de una compra venta entre dos personas, podría tener capacidad procesal y por tanto legitimidad, una tercera persona que no forma parte de la relación jurídica de dicho contrato como por ejemplo un acreedor del vendedor, que sí tendría cierto interés en iniciar o participar en determinado proceso por considerar que la compra venta resulta en irregular o inválida, entre otras muchas causas. Por lo que para tener legitimidad y ejercer capacidad procesal no se requiere necesariamente ser parte de la relación jurídica material en controversia.

Lo que sí debe definitivamente acreditarse válidamente dentro de la capacidad procesal es la pertenencia a la relación jurídica material o el interés respecto del resultado de un determinado proceso, lo que también debe ser verificado por el ente juzgador a efectos de verificar si la legitimidad es válida y presente, entre otros presupuestos procesales necesarios para iniciar y otorgar validez a todo el sistema de justicia que se requiere en cada caso concreto. Por ello, en determinadas situaciones jurídicas podría estar presente el hecho de que se presente una certeza o exactitud de la capacidad civil de determinado sujeto legal pero sin embargo, dicha situación no implicará necesariamente que también dicha capacidad se entienda como capacidad desde el punto de vista procesal, la que entendemos como capacidad procesal al no configurarse los requisitos o presupuestos procesales dispuestos tanto por la doctrina como por la ley.

En este contexto, conviene precisar que existe un vínculo muy estrecho entre la capacidad procesal y el derecho fundamental al debido proceso ya que éste permite ostentar un reconocimiento por parte del ordenamiento constitucional y también mediante normatividad internacional, cuyo estudio se pretende desarrollar en el presente trabajo para un mejor sustento de la hipótesis principal propuesta.

En la actualidad procesalista peruana resulta más que evidente a través del desarrollo y evolución de la doctrina y la jurisprudencia, que el derecho fundamental al debido

proceso no sólo se puede entender desde su naturaleza jurídica de derecho propiamente dicho sino también resulta una garantía de justicia para todos los ciudadanos con un contenido de principio procesal general del que además nacen otros derechos como el del acceso a la justicia, de la prueba o motivación de sentencias. Situación que además se ha extrapolado desde la esfera jurisdiccional a los tribunales de la administración de justicia que ventilan sobre derecho administrativo en donde la parte está constituida por el denominado administrado.

La capacidad procesal también es conocida como la capacidad para comparecer en un juicio, pero no necesariamente siendo lo mismo que la capacidad para ser parte, habiendo sido recogidos estos conceptos en los artículos 58º y 57º de Código Procesal Civil, respectivamente.

El artículo 57º regula que pueden ser parte material en un proceso judicial, las personas naturales o jurídicas, los órganos constitucionales autónomos, la sociedad conyugal, la sucesión indivisa y otras formas de patrimonio autónomo; de similar forma, el artículo 58º establece que las personas que puedan disponer de los derechos que en un proceso se hacen valer tienen capacidad para comparecer por sí mismo o a través de un representante ante dicho proceso, en los demás casos se requiere representante legal. En nuestro caso de estudio, resulta evidente que al referirse el artículo 57º a otras formas de patrimonio autónomo podría encajarse en dicha definición a los consorcios, lo cual aunado a lo dispuesto en el artículo 58º, implicaría que sea el representante del consorcio nombrado por los consorciados en el contrato de constitución, el que ejerza la capacidad para comparecer al proceso (Decreto Legislativo 768, 1992, art. 57 – 58).

De otra parte, derivado del concepto jurídico de relación procesal tenemos el concepto de parte, el cual señala Carnelutti, tiene un doble significado, el primero referido al sujeto de la *Litis* a quien se le denomina parte en sentido material y al sujeto del proceso quien es denominado parte en sentido procesal (1973, P.175).

Desde otro enfoque, el artículo 52º de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que tienen capacidad procesal ante las entidades las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes. Es por ello, que en un procedimiento administrativo en particular, podemos encontrar por ejemplo que tanto las personas naturales como las personas jurídicas gozan de capacidad para ser parte en dichos procedimientos (Ley 27444, 2001, art. 52).

Respecto a la capacidad procesal en el procedimiento administrado, Guzmán Napuri señala que “todos los sujetos de derecho (sean personas físicas o jurídicas: asociaciones, cooperativas, federaciones, fundaciones, corporaciones, etc.) que posean capacidad civil pueden ser partes en el procedimiento administrativo, sea por su propio derecho, o en representación de otro u otros administrados” (2013, p.266).

## **1.2 Interés para obrar**

Este presupuesto procesal está referido a la invocación de interés de la persona ante los órganos jurisdiccionales en busca del reconocimiento o la declaración de un derecho.

Al respecto, el artículo VI del Título Preliminar de Código Civil establece que “*para ejercitar o contestar una acción es necesario tener legítimo interés económico o moral...*” lo establecido en este artículo constituye el fundamento sobre el cual se ampara la participación de las partes procesales dentro de un proceso, complementando así lo establecido en el artículo 57º del Código Procesal Civil respecto a la Capacidad para ser parte en un proceso (Decreto Legislativo 768, 1992, art. VI título preliminar).

En aras de no crear una barrera en el acceso a la tutela jurisdiccional y teniendo en cuenta lo señalado por nuestro Código Civil respecto al interés para obrar, éste debería de ser entendido en el interés en la intervención jurisdiccional para la protección de derechos de los que se es titular y/o se tienen intereses económicos o morales involucrados, teniendo así una visión actual de lo que es el interés para obrar y con ello la oportuna protección de los derechos.

Tomando en consideración la remisión obligatoria al derecho procesal para la comprensión de los conceptos de legitimidad e interés para obrar, revisamos las fuentes del derecho aplicable. Para la jurisprudencia peruana: “...el interés para obrar llamada necesidad de tutela jurisdiccional, se entiende como el de necesidad de tutela jurisdiccional en que se encuentra una persona que lo determina solicitar, por vía única y sin tener otra alternativa eficaz, la intervención del respectivo órgano jurisdiccional con la finalidad de que resuelva el conflicto de interés en el cual es parte; por eso se dice hay interés para obrar cuando una persona ha agotado todos los medios para satisfacer su pretensión material y no tiene otra alternativa que recurrir al órgano jurisdiccional;

esta necesidad inmediata, actual, irremplazable de tutela jurídica es el interés para obrar” (Exp 869-2009 AA).<sup>2</sup>

En referencia al interés para obrar del administrado en el procedimiento administrativo, Guzmán Napuri señala que “el administrado es la persona natural o jurídica que, cualquiera sea su calificación o situación procedimental, participa en el procedimiento administrativo. Para que una persona pueda ser considerada administrado, se debe de encontrar en una relación de subordinación respecto a la administración y bajo su tutela en una situación jurídica determinada. Asimismo, se requiere la existencia de un interés por parte del administrado, lo cual lo convierte en protagonista del procedimiento” (2013, p. 386).

En función de lo expuesto partimos por considerar que la finalidad de los contratos de consorcio es la unión de dos o más personas naturales o jurídicas para la realización de actos jurídicos patrimoniales con una clara finalidad lucrativa reconocidos por el derecho tributario como un ente jurídico autónomo como contribuyente; resulta evidente que frente a la existencia de conflictos jurídicos que no puedan ser resueltos de manera privada se les otorga la facultad de solicitar al Estado su potestad jurisdiccional conforme a las teorías sobre la legitimidad e interés para obrar estudiados.

Esto se comprende por un primer reconocimiento que efectúa el derecho tributario a los contratos de consorcio con contabilidad independiente al otorgarles una categoría jurídica de contribuyente. Como se ha estudiado este reconocimiento legal genera obligaciones y deberes en materia tributaria como la declaración de impuestos que implica proporcionar información contable con efectos jurídicos en donde además existen regímenes de responsabilidad administrativa y penal regulados, pago como determinación del cumplimiento de deberes frente al Estado, derechos de rectificación de declaraciones, ser parte en procedimientos administrativos y judiciales sobre controversia tributaria, entre otros.

Además, la necesidad o conveniencia de optar por la celebración de este tipo de contrato, genera también expectativas lucrativas y obligaciones contractuales de diversa naturaleza de los miembros o partes consorciadas con ejecución y planeamiento

---

<sup>2</sup> Corte Superior de Tumbes, Acción de Amparo Exp. 869-2009 del 07 de junio del 2010, recuperado de [http://historico.pj.gob.pe/CorteSuprema/documentos/..%5C..%5Cort superior%5CTumbes%5Cdocumentos%5CEXP\\_869-2009-CI\\_070610.pdf](http://historico.pj.gob.pe/CorteSuprema/documentos/..%5C..%5Cort superior%5CTumbes%5Cdocumentos%5CEXP_869-2009-CI_070610.pdf)

diferenciado respecto de si mismos, en las que también resultan pasibles la generación de conflictos de intereses también de la mas amplia variedad.

Todo ello, implica reconocer que los consorcios no solo se ven favorecidos por las ganancias previstas por sus miembros sino que se generan conflictos en todo sentido como el tributario o contractual, que implican la necesidad de en primer termino, ser resueltos a nombre mismo del consorcio conforme los fines para los que fue creado, y en segundo lugar, luego de agotarse las vías extrajudiciales permitidas por el ordenamiento jurídico, ejercer la legitimidad procesal e interés para obrar como presupuestos del derecho de acción tanto en el ámbito administrativo que los reconoce, como en el aspecto judicial.

### **1.3 Legitimidad para obrar**

En lo concerniente al otro presupuesto procesal como es la legitimidad para obrar, podemos referir determinada doctrina que en líneas generales nos ilustre sobre lo que debemos comprender por legitimación a fin de concordarlo posteriormente con los temas de estudio. Así encontramos que el doctrinario argentino Oswaldo Gozáini brinda una explicación interesante sobre concepción de la capacidad procesal y la legitimación, conocida para nosotros como legitimidad para obrar, diferencia que busca una mejor comprensión de ambos temas. En tal sentido, conforme señala Guillermo Borda: “La capacidad es general y la legitimación lo es para determinados actos. Capacidad es, como se ha explicado, una aptitud general para disponer de derechos y contraer obligaciones (...). Legitimación es un concepto vecino, pero más circunscripto: es el poder de ejercer determinados y concretos derechos y obligaciones. Así, por ejemplo, el único legitimado para vender un departamento, es su propietario. Yo puedo tener la capacidad para vender, pero si no soy el propietario de un determinado bien, no puedo venderlo, es decir, no tengo legitimación para hacerlo” (2016, p.1174).

Esta teoría nos evidencia la separación que en el aspecto procesal deviene la capacidad, pues si bien en líneas generales, dicha capacidad se puede ver presente en las personas naturales o jurídicas, la legitimación como enfoque transversal implica la aptitud o situación jurídica, estatus especial, para poder ejercer determinados derechos y obligaciones.

Y en el campo procesal, podemos evidenciar que independientemente de la capacidad jurídica de los contratos de consorcio, se puede verificar la existencia de la legitimación

para poder ser parte de los procesos judiciales y de procedimientos administrativos. En el primer caso del artículo 57º del Código Procesal Civil antes señalado, dicha legitimación para ser parte material de un proceso se ha determinado por la consideración de constituir una forma particular de patrimonio autónomo, como ya se ha estudiado. En el caso de los procedimientos administrativos referidos al ámbito tributario, el mismo Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 14º literal K) califica al consorcio con contabilidad independiente como un contribuyente, aptitud jurídica independiente que conllevaría a facilitarle la legitimación en aquellos procedimientos tributarios donde requiera ejercer determinada defensa o derechos en general. Asimismo, el mencionado artículo también señala que para efectos de dicha Ley serán considerados como personas jurídicas los contratos de consorcio con contabilidad independiente (Decreto Supremo Nº 054-99-EF, 1999, art. 14).

## **2. Consorcio – Marco jurídico**

Al referirnos a la naturaleza jurídica del consorcio, bajo este esquema de estudio de la capacidad jurídica procesal, debemos primero precisar que un consorcio no constituye una persona física o natural ni tampoco una persona jurídica regulada como tal en las normas generales y especiales sobre este tipo de personalidades.

Así, encontramos que el artículo 445º de la Ley General de Sociedades define al contrato de Consorcio como *“el contrato por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía”* (Ley 26887, 1997, art. 445).

Alfredo Ferrero establece como características básicas del consorcio las siguientes: Es un contrato, es un negocio específico, tiene un objetivo común, se da la concurrencia de 2 o más personas o empresas, individualidad y responsabilidad empresarial, administración de los bienes y recursos, aportaciones de los contratantes, facultad de representación, régimen de participación en los resultados, los resultados no siempre son un beneficio económico, puede ser considerado un contribuyente, control, naturaleza fiduciaria y responsabilidad limitada (1999, P. 57).

Analizando entonces lo establecido por la ley especial así como la doctrina aplicable, extraemos en conclusión que los consorcios no tienen una personería jurídica particular como sujeto de derechos y obligaciones por mantener un estatus civil en tal sentido; por

el contrario, se ha determinado que el consorcio tiene como naturaleza jurídica la de ser un contrato, al que se puede considerar como aquella manifestación de voluntad de dos o más partes, sean personas naturales o jurídicas, destinada a crear un vínculo jurídico patrimonial.

En este tipo de contratos lo que buscan sus participantes denominados consorciados, es una participación involucrada con la finalidad de dirigir el negocio y obtener beneficios económicos para las partes contratantes, esto indistintamente que la representación del Consorcio la designen a uno de sus consorciados o nombren a un tercero como representante. Y la calidad de representante del consorcio no contiene exactamente la misma prerrogativa que un gerente general en el caso de una empresa, sino que sus funciones estarán determinadas y limitadas por el contrato de constitución del consorcio.

En tal sentido, el contrato de consorcio constituye el elemento central y generador de derechos y obligaciones para todos los consorciados; es decir, los acuerdos adoptados por las partes consorciadas constituirán en función del Derecho Constitucional de contratar con fines lícitos, la que define las características principales de cada consorcio para la persecución de los fines patrimoniales que buscan las partes.

La realidad económica del país en las últimas décadas desde que se asumen el modelo de libre mercado y privatización de servicios públicos evidencia una evolución creciente de la constitución y participación de los consorcios que incluso podría permitir afirmar que los ha convertido en un eje principal para el desarrollo económico de nuestro país en lo concerniente a la rama de la contratación pública de bienes y servicios.

### **2.1. Personería Jurídica del consorcio**

Cabe inicialmente recordar que la doctrina sobre la persona jurídica establece la definición de ente abstracto al que el derecho le otorga reconocimiento jurídico para poder ostentar derechos y obligaciones ante la sociedad y el Estado. Dentro de esta categoría de personería jurídica se establece la clasificación tradicional en personas jurídicas con finalidad y objetivos no lucrativos y sí lucrativos. En el primer caso, encontramos que el Código Civil regula típicamente esta tipología de persona jurídica como asociación, comité y fundación con estructuras y fines tipificados específicos. En cambio, la doctrina comprende por otro lado, a las personas jurídicas lucrativas o con fines lucrativos a través del desarrollo de actividades comerciales o empresariales,

conforme se regulan en la Ley General de Sociedades y la Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.

El estudio de nuestro presente caso podría en todo caso tener cierta relación con el análisis de las personas jurídicas de tipo lucrativo, pues la finalidad económica que persiguen dista con cualquier opción no válida para las asociaciones, fundaciones o comités. Sin embargo, comprendiendo la naturaleza jurídica misma de los contratos asociativos y de las personas jurídicas lucrativas, es evidente que se tratan de diferentes situaciones, lo que incluso es reconocido por la legislación societaria.

Al respecto, según lo establecido por la Ley General de Sociedades en su artículo 438° este tipo de contratos asociativos no generan una persona jurídica y no están sujetos a inscripción en el registro. Recordemos que, respecto a las personas jurídicas, a las que nos hemos referido como no lucrativas y lucrativas, la inscripción registral resulta de suma importancia para el reconocimiento de sus derechos pues si bien la norma permite el desarrollo de personas jurídicas irregulares que no cuentan con inscripción registral, existen plazos y condiciones particulares que limitan su libre desarrollo en la sociedad peruana (Ley 26687, 1997, art. 438).

Por otro lado, tenemos el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que en el inciso k) de su artículo 14° dispone que "...son contribuyentes de dicho impuesto, entre otros, las personas jurídicas, considerándose como tales, para los efectos de dicho tributo, a los consorcios que llevan contabilidad independiente de la de sus partes contratantes" (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004, art. 14 inc. k).

Al respecto, la normatividad tributaria referida efectúa un importante reconocimiento de los consorcios que las normas societarias no han puntualizado. Así, el artículo 14 en mención le otorga la calidad de contribuyente del impuesto a la renta a los consorcios, con lo cual se le reconoce expresamente ser sujeto de obligaciones, pero también de los derechos que tendrán los consorcios como el resto de las personas naturales o jurídicas consideradas como contribuyentes.

Esto constituye un elemento central de estudio a considerar para efectos de detallar puntualmente tales obligaciones, pero también los derechos que en general tienen todos los contribuyentes a efectos de contar con un elemento central para el propósito principal de nuestro estudio.

Asimismo, tenemos el artículo 65º del Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el que establece que los consorcios perceptores de renta de tercera categoría deberán llevar contabilidad independiente de la de sus partes contratantes, estableciéndose como excepción a la mencionada obligación aquellos contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente o aquellos contratos con vencimientos de plazo menores a tres años. (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004, art. 65).

En este apartado, podemos ubicar una particularidad jurídica de la norma tributaria hacia los consorcios, referido al hecho de que mantengan contabilidad independiente a la de cada uno de sus miembros o consorciados. Esta obligación tributaria constituye un fundamento central respecto de la titularidad tributaria de los consorcios pues se reconoce una estructura contable independiente y exclusiva del consorcio distinta a la de las partes consorciadas, salvo la excepción mencionada por ley. Siendo esta característica de la contabilidad independiente la que determina la posibilidad de ser inscrito en el Registro Único de Contribuyentes, dando nacimiento a los derechos y obligaciones que ello conlleva.

## **2.2. El consorcio y sus características**

El consorcio al ser una figura asociativa particular posee características singulares:

- Es un contrato y no una sociedad comercial, siendo la razón que impulsa a los miembros a unirse en este tipo de contratos el ánimo de cooperación con finalidad de beneficios patrimoniales y no la intención de crear una nueva sociedad comercial porque lo que buscan es reunir esfuerzos con la finalidad de lograr una alianza cooperativa para efectos de lograr un negocio determinado o determinable en el tiempo y no buscan la conformación de una nueva persona jurídica con todo lo que esta implica. En este sentido, la razón de ser del consorcio a diferencia de una persona jurídica que tiende a una permanencia en el tiempo es la consecución de un proyecto o negocio concreto y determinado, no se pretende para ningún efecto una vigencia al corto o mediano plazo, mucho menos a largo plazo de varios negocios futuros e inciertos sino de uno concreto en particular. Esta quizá pueda ser la razón por la que el legislador prefirió brindarle un reconocimiento jurídico de contrato y no de persona jurídica a fin de no desnaturalizar esta figura legal de larga data y tradición.

- Responsabilidad independiente de cada consorciado, cada miembro del consorcio actúa frente a terceros en nombre propio, por ende, adquieren derechos u obligaciones en forma individual. Salvo aquellos casos que sean pactados en el contrato o que por ley se responda solidariamente. La regla general es la responsabilidad individual del consorciado y sólo la solidaridad en la responsabilidad de todos los consorciados se da sí se ha pactado expresamente o alguna norma lo dispone para un caso concreto, lo cual tiene relación con la naturaleza jurídica del consorcio como contrato y su fin como hemos determinado en el párrafo anterior.

- La titularidad de los bienes aportados por cada uno de los consorciados continuara siendo propiedad de cada uno de los miembros del consorcio y los que se adquirieran en el desarrollo del contrato se sujetan al régimen de copropiedad según lo establecido por el artículo 446º de la Ley General de Sociedades. En este caso de adquirirse bienes inscribibles estos no serán registrados a nombre del consorcio sino a nombre de cada uno de los consorciados con el respectivo porcentaje en función a su participación en el negocio. En este caso, se establece un régimen de titularidad individual de las propiedades de los consorciados al momento de celebrarse el contrato de consorcio y durante la vigencia del mismo, y en el caso de los bienes que se adquirieran durante su vigencia, se establece un régimen de copropiedad de los consorciados, en ningún caso, el consorcio como tal puede ser propietario de los bienes que se han adquirido al no poseer una personería jurídica en particular para efectos de derechos reales conforme la naturaleza misma del consorcio pero también en razón a los principios del derecho real de propiedad.

- Respecto a la distribución de las pérdidas y utilidades la legislación no ha establecido forma alguna, solo se ha expresado que si estas no estuvieran definidas contractualmente, estas deberán afrontarse en partes iguales.<sup>3</sup> Conforme la naturaleza contractual del consorcio el reparto de pérdidas y utilidades obtenidas durante la ejecución del mismo se rigen por los acuerdos pactados en el contrato de constitución del consorcio conforme su naturaleza y en el caso que no se haya determinado expresamente dicho reparto por regla de justicia se entiende un reparto en partes iguales.

---

<sup>3</sup> El artículo 446º de la Ley 26687 Ley General de Sociedades señala. *“Los bienes que los miembros del consorcio afectan al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido, continúan siendo de propiedad exclusiva de estos. La adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de la copropiedad”*

- La gestión del negocio es realizada por todos los consorciados. Si bien existe un representante que puede o no ser nombrado por las partes consorciadas, la gestión misma del negocio siempre será efectuada por dichas partes al ser ellas las que han generado un contrato de consorcio determinado.

### **2.3. Marco legislativo del consorcio para efectos del IGV e Impuesto a la renta**

El artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 08 de diciembre del 2004 establece inicialmente que son considerados como contribuyentes las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas y las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16° de la mencionada ley; seguidamente en el inciso k) señala que para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, además serán considerados dentro del grupo denominado como “personas jurídicas” a las sociedades irregulares previstas en el artículo 423° de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes; es decir los consorcios que lleven contabilidad independiente a la de sus partes contratantes serán considerados como personas jurídicas para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicha situación fue incorporada a la normatividad tributaria de renta referida mediante el artículo 2° de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998. (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004, art. 14). Como ya hemos mencionado en párrafos anteriores con el reconocimiento de la calidad de contribuyente a los consorcios con contabilidad independiente se da el nacimiento de un sujeto de derechos y obligaciones.

El artículo 65° del Texto Único Ordenado de La Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 08 de diciembre del 2004, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, publicado el 15 de marzo de 2007, dispone que están obligados a llevar contabilidad independiente aquellos consorcios que obtienen renta de tercera categoría, dando la salvedad de los casos en los que con la autorización de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT quedan eximidos y ellos son aquellos contratos en los que por su modalidad de operación resulta imposible llevar la contabilidad de forma independiente de la de sus consorciados, de ser así cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato. Al respecto Picón

González explica que “la contabilidad independiente supone que será el contrato y no las partes quien facturara por las operaciones del negocio común y por lo tanto los comprobantes de pago por sus gastos deberán emitirse a su nombre” (2000, p. 112).

Del párrafo anterior se puede evidenciar la obligación impuesta a los consorcios perceptores de renta empresarial de llevar contabilidad independiente salvo casos concretos en los que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria otorgue autorización para eximir de esta obligación. Siendo el cumplimiento de esta obligación de llevar contabilidad independiente el punto de partida para que el consorcio sea reconocido como contribuyente

Así mismo el artículo 9º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo, modificado por el Decreto Supremo N° 950 establece que son contribuyentes del Impuesto General a las Ventas los consorcios que llevan contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el reglamento. Con ello se reconoce una vez más la calidad de sujeto de derechos y obligaciones de los consorcios que por la norma antes mencionada han sido reconocidos como contribuyentes. (Decreto Supremo 055-99-EF, 1999, art. 9).

### **3. Capacidad Tributaria**

Conviene distinguir lo estudiado sobre la capacidad procesal con lo que se propone en el presente ítem sobre capacidad tributaria. Obviamente nos referimos a situaciones jurídicas diferentes puesto que la capacidad procesal conforme lo hemos analizado está referida a la potestad de una situación en concreto para ejercer el derecho de acción frente a un proceso determinado. En cambio, la capacidad tributaria tiene una relación con la facultad de obligaciones y deberes en el ámbito del derecho tributario en concreto conforme veremos a continuación.

Siendo reconocida la capacidad como la aptitud que poseen las personas para adquirir derechos o contraer obligaciones, podemos entender a la capacidad tributaria como la aptitud para ser sujetos de derechos u obligaciones tributarias.

Definida por Sotelo como aquella “aptitud legal para ser sujeto pasivo de una obligación tributaria, la cual no necesariamente se mide con relación a la capacidad jurídica civil” (2000, p.193).

### **3.1. Contribuyente**

Es el sujeto (persona natural o jurídica) generador del hecho económico por el que se encuentra obligado al pago de impuestos. Es la norma tributaria la que establece quien se encuentra obligado a realizar el pago de tributos que son los impuestos, contribuciones y tasas debido a la realización de un hecho generador. Siendo este un sujeto de obligaciones y derechos.

El artículo 8° del Código Tributario define al contribuyente como “aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria” (Decreto Supremo 135-99-EF, 1999, art. 8).

### **3.2. La Capacidad tributaria en nuestra legislación**

El artículo 21° del Código tributario al referirse a ella señala “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” (Decreto Supremo 135-99-EF, 1999, art. 21).

De esta norma podemos desprender que determinados entes colectivos pueden tener capacidad tributaria a pesar de que no posean personería jurídica, pudiendo ser sujetos de derechos y obligaciones tributarias reconocidos en la Ley como es el caso de los consorcios como ya hemos señalado líneas arriba se les reconocen la calidad de sujetos de derechos y obligaciones a través de la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto general a las ventas.

Este reconocimiento de capacidad jurídica tributaria sustenta la consiguiente correlación de que frente a una capacidad regulada por el derecho tributario, corresponde reconocer la capacidad procesal que proviene como consecuencia directa del conflicto que se pueda generar en relación a los derechos y deberes provenientes de las disposiciones normativas tributarias de renta e IGV.

En nuestro caso particular, es justamente la potestad tributaria de los consorcios los que genera que el ejercicio de la potestad estatal jurisdiccional a través del derecho acción

permite otorgar un reconocimiento válidamente legal a la capacidad de los consorcios. Dicho de otra forma, frente a la capacidad tributaria correspondería reconocer su consecuente capacidad procesal.

#### **4. Derecho Constitucional**

##### **4.1. Principio y Derecho Fundamental del Derecho a la Igualdad**

El profesor Huerta Guerrero establece que el derecho a la igualdad consiste en el otorgamiento de un tratamiento igualitario del Estado a favor de todos (Huerta, 2005). Esta primera acepción doctrinaria nos establece un primer elemento a considerarse dentro del derecho a la igualdad, la participación del Estado y de todos sus niveles y estamentos que deben asegurar y cumplir en sus actuaciones dicho respeto a la igualdad, lo que implica además el no efectuar un acto de desigualdad y que implicaría un acto discriminatorio.

En tal sentido, la Constitución Política del Perú señala en su artículo 2 inciso 2, que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley y que nadie debe ser discriminado por circunstancias referidas al origen, raza, sexo, religión, idioma, opinión, condición económica o cualquier otra índole que implique alguna característica personal o individual. Esta normativa constitucional implica considerar al derecho a la igualdad dentro de una clasificación referida a una igualdad ante norma jurídica o ley y por otro lado, a no establecer algún beneficio o perjuicio por diferencias referidas a las denominadas origen, raza, entre las demás referidas.

El Tribunal Constitucional ha determinado reiterativamente los componentes del derecho a la igualdad consagrada en nuestra Constitución. Así, en la sentencia No. 0045-2004-AI/TC determinó que tal derecho mantiene una doble significación como derecho subjetivo y principio; en el primer caso se considera al derecho fundamental que implica el reconocimiento de un verdadero derecho subjetivo que se evidencia en la titularidad que mantiene una persona sobre un bien constitucional y en relación a la categoría de principio, se establece como un componente axiológico que alimenta todo ordenamiento constitucional que genera una vinculación obligatorio general y proyectada hacia todo el ordenamiento jurídico.

En tal sentido, resulta ostensible precisar que los consorcios considerados como contribuyentes por los Textos Únicos Ordenados de las Leyes de Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, mantienen una determinada y legalmente aceptada capacidad tributaria en ambos casos. Ello, ya genera considerar en aplicación al principio y derecho fundamental a la igualdad estudiado, una esfera de protección de rango constitucional que por un lado, constituye de observancia obligatoria por parte del Estado, y por ende de la administración tributaria en todos sus componentes como el Tribunal Fiscal; y por otro lado, se establece una segunda protección de no efectuar un tratamiento diferenciado o discriminatorio en relación a su categoría particular de consorcio y en relación a los demás contribuyentes regulados como tal en las normas tributarias.

En el primer caso, el Tribunal Fiscal en la resolución de la queja formulada por parte del consorcio en el caso concreto materia de análisis, hace referencia al reconocimiento que brindan las normas tributarias referidas a los impuestos a la renta y al impuesto general a las ventas. En dichas normativas, los consorcios, cuya naturaleza jurídica es reconocida por la Ley General de Sociedades como contratos asociativos, mantienen una condición reconocida de contribuyentes para efectos de ambos impuestos, lo que genera la creación de derechos y obligaciones en tal sentido.

Esta primera acepción de los consorcios como contribuyentes para efectos de los impuestos a la renta y el general a las ventas, le otorga una categoría con pleno reconocimiento jurídico para todo el espectro que genera el ser considerado con obligaciones y derechos, dentro de los que obviamente se consideran a los procedimientos administrativos tributarios que se ventilan ante el Tribunal Fiscal y demás órganos de la administración tributaria. Por lo tanto, resulta afirmativo establecer que la condición otorgada de contribuyente le genera a los consorcios, el pleno reconocimiento de los derechos y obligaciones que corresponde a esta categoría jurídica sin distinción de ningún tipo y relacionado también a otros contribuyentes que son considerados como tales por ser persona natural, persona jurídica o cualquier otra categoría reconocida previamente por ley.

De otra parte, el Tribunal Fiscal como parte del aparato estatal peruano, tiene el deber y obligación de considerar a los consorcios como contribuyentes con plena capacidad tributaria que corresponde a dicha categoría y sin ningún tipo de tratamiento discriminatorio. Por tanto, en su actuación dentro de un determinado procedimiento administrativo, tendrá que facilitar y permitir el libre ejercicio de derechos que

correspondan a los consorcios y en particular, reconocer su capacidad tributaria para todos los efectos legales que se requieran dentro de un procedimiento administrativo tributario como el de la queja tramitada y analizada en nuestro presente estudio.

## **5. Derecho fundamental al debido proceso y el derecho a la defensa**

Siendo el debido proceso un derecho fundamental, constitucionalmente reconocido y una manifestación de respeto a la persona humana como tal, éste es oponible a todos los poderes del Estado incluyendo los estratos administrativos, reconociéndose así ante estas entidades el debido procedimiento administrativo.

### **5.1. Derecho fundamental al debido Proceso**

Humberto Nogueira define el derecho fundamental al debido proceso como "... el derecho que tiene toda persona de iniciar o participar de un proceso dentro de las garantías de derechos fundamentales previstas por los principios y el derecho procesal..." (2004, p. 103).

Este derecho fundamental es de carácter público y subjetivo y tienen inmerso en el un conjunto de principios y derechos procesales que poseen y pueden ejercer cada una de las partes dentro de un proceso que garantizan un actuar en equidad y justicia de los órganos resolutores garantizando así un actuar basado en la justicia.

### **5.2. Derecho de Defensa**

Respecto a este derecho Cesar Landa señala que es el derecho a defenderse de la demanda de un tercero o acusación policial, fiscal o judicial, mediante la asistencia de un abogado. Este derecho a su vez se descompone en el derecho a ser oído, derecho a elegir a su defensor, obligatoriedad del defensor y si es el caso de contar con un defensor de oficio y con una defensa eficaz (2002, p.4).

Estas facultades se encuentran comprendidas en el inciso 14 del artículo 139º de la Constitución, el cual dentro de los Principios de la Administración de Justicia establece que son principios y derechos de la función jurisdiccional "el principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso..." (Constitución, 1993, art. 139)

Así mismo tenemos el inciso 20 de este mismo artículo de nuestra Constitución el cual establece “El principio del derecho de toda persona de formular análisis y críticas de las resoluciones y sentencias judiciales, con las limitaciones de Ley”. (Constitución, 1993, art. 139)

En conclusión, el marco teórico analizado en la presente sección nos permite obtener las concepciones necesarias para poder en los capítulos siguientes efectuar un análisis sistemático jurídico de los campos del derecho administrativo, societario y tributario aplicado al presente caso. En tal sentido, la Ley General de Sociedades nos brinda la definición jurídica de los contratos de consorcio dentro del grupo denominado contratos asociativos.

En segundo lugar, el Código Tributario nos define lo que significa la capacidad tributaria en relación no solo con las categorías jurídicas de personas naturales o jurídicas, sino ampliando el horizonte de la regulación jurídica a otras formas legales que gozan de dicho reconocimiento, lo cual además es confirmado por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el Texto único ordenado del Impuesto General a las ventas.

Todo ello nos permite entonces obtener el marco conceptual necesario para el análisis del tratamiento de los contratos de consorcio con contabilidad independiente en los procedimientos tributarios que indujeron a las Resoluciones del Tribunal Fiscal materia de análisis en la presente investigación.

## SECCIÓN II

### **2.- ¿LOS CONSORCIOS TIENEN CAPACIDAD PROCESAL PARA SER PARTE EN AQUELLOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS INICIADOS A ALGUNO DE SUS MIEMBROS?**

Conforme a lo establecido en el artículo 438 de la Ley General de Sociedades 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, no generándose una persona jurídica, este contrato debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el registro. Esto implica considerar que los contratos asociativos no son considerados dentro de la clasificación tradicional de los entes jurídicos de personas naturales o humanas y personas jurídicas, sino en principio la norma societaria las regula en nuestro país como contratos societarios, cuyo origen se encuentra establecido en la Ley General de Sociedades.

Así mismo el artículo 445<sup>o</sup> de la mencionada Ley define al contrato de consorcio como aquel mediante el cual dos o mas 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. Esto quiere decir que el negocio jurídico desarrollado entre dos o más partes, término más acorde que el de solo personas, tiene como fin comercial la participación activa y directa en un determinado negocio o empresa con carácter exclusivamente patrimonial por el fin económico perseguido con la particularidad de mantener un estatus legal de autonomía respecto de su propio ser individual, ya sea de persona natural o jurídica; esto quiere decir, que la libertad y estado legal de cada parte asociativa mantendrá su configuración individual sin verse afectada directamente por las disposiciones del acuerdo consorcial respecto de su propia vida individualizada.

También se establece que cada uno de los consorciados debe desarrollar las actividades propias del consorcio que le han sido asignadas y a las que se hubiera comprometido y para su desarrollo, existe el deber de coordinación con el resto de las partes contratantes conforme se encuentre establecido en el contrato de consorcio. Esto configura que el contrato rige la vida del consorcio en particular en base a los acuerdos que se plasmaron en su origen, por lo que no existe regulación supletoria en particular

de la normatividad societaria como por ejemplo puede ocurrir con los contratos típicos regulados supletoriamente por el Código Civil; asimismo, se establece un deber de coordinación entre todos los miembros del consorcio conforme las reglas acordadas referidas pero que implica una especie de principio para el buen funcionamiento del contrato consorcial.

Claramente puede verse que por su naturaleza dentro de un contrato de consorcio no existe el ánimo de establecer una relación jurídica permanente, esta unión de los consorciados únicamente se da para desarrollar un negocio en concreto, al respecto Zegarra Mulanovich señala que “ la exclusión de todos los intervinientes de la posibilidad de actuar por cuenta y en nombre de centro autónomo de intereses y de imputación, distingue claramente a los contratos meramente asociativos de los de institución” (2010, p.144).

En la práctica comercial los consorcios son constituidos en nuestro país con distintos objetivos que van desde la compra-venta de bienes, prestación de servicios o prestaciones conjuntas de transferencias de bienes y servicios siendo uno de los más comunes el unirse para efectos de realizar contrataciones con el Estado y al establecer un consorcios con Contabilidad independiente tienen entre otras obligaciones la de inscribirse en el Registro Único de contribuyente conforme se encuentra establecido en la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, generándose así una identificación que les permite realizar contrataciones y asumir obligaciones a pesar de no poseer personalidad jurídica, así mismo los consorcios que llevan contabilidad independiente de la de sus partes contratantes deben de emitir un comprobante de pago por las prestaciones u operaciones que realicen, como explica Hundskopf Exebio “ La ficción jurídica temporal creada por una comunidad de intereses llamada consorcio si puede ser centro de imputación de derechos y obligaciones, de forma restringida y ligada siempre a su objeto único, invariable y sobre todo temporal” . Como podemos ver a pesar de la temporalidad de este tipo de contratos los consorcios si pueden contratar a su nombre y con ello ser titulares de derechos y obligaciones.

Que, si bien encontramos en las normas societarias citadas la referencia sobre la constitución o creación de los contratos de consorcios dentro del esquema de contratos asociativos sin reconocimiento alguno como persona jurídica, dicha omisión no implica que nos encontremos ante entidades sin fundamento ni sustento jurídico de ningún tipo. Es decir, la Ley General de Sociedades al regular la constitución y vida en general de las personas jurídicas societarias en nuestro ordenamiento jurídico, resulta en primer

término cuestionable el por qué es dicha rama del derecho la encargada de regular a los consorcios y no así el Código Civil, por ejemplo, y dentro de una posible incorporación dentro de los contratos típicos o nominados.

Si bien, no es propósito del presente estudio efectuar un análisis profundo del motivo por que los legisladores decidieron incorporar dentro de las normas societarias a los contratos asociativos, sí conviene precisar que en nuestro ordenamiento jurídico sí consta la consideración legal de los consorcios como entes colectivos. Es decir, el reconocimiento societario a este tipo de contratos le otorga vida propia en nuestro ordenamiento legal lo que genera la posibilidad y ejercicio de derechos y obligaciones como entes colectivos capaces de generar válidamente relaciones jurídicas y ejecutar y solicitar prestaciones dentro de las obligaciones que contraigan.

Este reconocimiento de derechos y obligaciones se busca en primer término dentro de la misma naturaleza jurídica de los consorcios como contratos asociativos o de colaboración por el que se otorga a las personas naturales y jurídicas la posibilidad de conseguir determinados fines y ganancias que quizá no resulten posible o conveniente desde los intereses individuales de cada una de sus partes consorciadas. Además, esta figura legal del ente colectivo de los consorcios constituye además una necesidad para parte de los fines del Estado en relación a la contratación estatal en épocas y contextos actuales por el que se ha optado por un modelo económico y de derecho que implica cada vez una menor participación directa del Estado en estos temas y se busca en cambio maximizar su función a través del desarrollo de bienes y servicios proveídos por el mercado social privado, en donde los consorcios han tenido no sólo vida propia sino una presencia y reconocimiento considerable frente al mismo Estado y también la sociedad.

## **2.1 Regulación tributaria del contrato de consorcio**

En el campo del derecho tributario evidenciamos que nuestro Código Tributario no reconoce en forma explícita la capacidad tributaria de los contratos de colaboración o de los consorcios. Sin embargo, el artículo 21º de este cuerpo legal sí ha establecido de una manera determinada capacidad tributaria cuando se señala lo siguiente: "... 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 derecho y obligaciones tributarias". Al respecto, cabría cuestionar si cuando la norma tributaria hace mención de la capacidad tributaria a otros entes colectivos se

está refiriendo necesariamente al tipo tradicional de entes jurídicos de personas naturales y personas jurídicas o a cualquier idea legal de grupo o conjuntos denominados colectivos. Cuando se refiere la norma citada al hecho de que dichos entes puedan ser limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público la respuesta deviene en claridad puesto que no se requiere expresamente que los entes estén conformados por personas naturales o jurídicas como un colectivo en sí misma, sino que incluso dicha carencia de reconocimiento de capacidad jurídica civil se puede presentar frente a cualquier colectividad, lo que obviamente incluye a los consorcios, como contratos asociativos, incluso hasta un conjunto de consorcios podría también ser considerado puesto que el fin perseguido por la norma tributaria está referida más que a una individualidad de capacidad jurídica propiamente dicha, a la capacidad económica necesaria para ser sujeto de derecho y obligaciones de carácter tributario, básicamente de recaudación, necesaria para todo estado de derecho.

El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta en el inciso k) del artículo 14º establece que para efectos de dicha Ley se considera contribuyentes del Impuesto a la Renta a los consorcios que lleven contabilidad independiente a la de sus socios o partes contratantes. Como habíamos anteriormente referido la lógica tributaria de recaudación escapa a la consideración individual de otorgar capacidad jurídica tributaria sólo a personas naturales o jurídicas, estableciendo el caso concreto incluso normativo del consorcio al considerarlo como un contribuyente específico para el impuesto a la renta.

En lo referente al Impuesto General a las Ventas en el último párrafo del artículo 9º de la Ley dispone que entre otros también son contribuyentes del impuesto los consorcios que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el reglamento. Para este caso del impuesto la norma tributaria regula la condición o particularidad de que los consorcios establezcan una contabilidad independiente, situación que se presenta en la práctica en la mayoría de casos considerando las diferentes opciones de ejercicios de estos contratos asociativos.

Como podemos comprender de los párrafos anteriores se desprende que la capacidad tributaria de los consorcios está limitada a que las leyes particulares, le atribuyan la calidad de sujetos de derechos y obligaciones y en la actualidad esto es solo reconocido para efectos del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, dejando al aire esta capacidad para todos los demás casos del ámbito tributario

nacional. Es decir, sin que se establezca una nueva categoría de capacidad jurídica civil se reconoce con el otorgamiento de derechos y deberes tributarios a los consorcios, una capacidad específica para efectos de tributación tanto del impuesto a la renta como del impuesto general a las ventas.

## **2.2. Análisis a partir de los principios constitucionales involucrados.**

Inicialmente existió el reconocimiento de parte del Tribunal Fiscal de que los consorcios tenían capacidad procesal para actuar en este tipo de procedimientos como puede verse en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02891-7-2012 de fecha 28 de febrero del 2012 en las que se señala:

- “... Que de las Resoluciones coactivas N° 0830070235780 y 0830070235803 (fojas 115 y 126), se aprecia que la Administración ha ordenado la retención de los importes de S/. 413 805,00 y S/. 35 000,00, correspondientes a los embargos trabados contra el deudor tributario xxxxxxxx Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, sobre los pagos realizados por la Municipalidad Distrital de Bellavista a favor de la quejosa, en virtud del contrato de obra suscrito con dicha municipalidad; sin embargo, conforme se ha indicado anteriormente, el producto obtenido como consecuencia de dicho desembolso constituye en su totalidad un ingreso de la quejosa y no del anotado deudor, por lo que se encuentra acreditada su legitimidad para obrar, correspondiendo por consiguiente ampara la queja presentada en este extremo, y dejar sin efecto las citadas resoluciones coactivas”
- La postura antes descrita del Tribunal Fiscal frente al reconocimiento de la capacidad procesal de los consorcios ha cambiado y actualmente en nuestra legislación a partir del acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal 16-2012, de fecha 30 de julio del 2012 los contratos de consorcio con contabilidad independiente no cuentan con capacidad procesal para ser parte en procedimientos administrativos tributarios de uno de sus consorciados, así en ellos se este afectando bienes o intereses del consorcio afectando con ello los siguientes principios Constitucionales Tributarios.
- Sin embargo, se mantiene conforme norma tributaria el reconocimiento de derechos y obligaciones tributarias para los consorcios en materia de impuesto a la renta e impuesto general a las ventas puesto que la resolución comentada no

desvirtúa, ni podría tampoco, establecer una situación distinta a la señalada por ley al respecto.

El razonamiento procesal realizado por la administración, para determinar que la falta de capacidad procesal de los consorcios que tienen contabilidad independiente, resulta por demás cuestionable puesto que si bien estamos ante procedimientos de queja respecto de procedimientos coactivos con distintos montos, sí se constituyen las resoluciones en contradictorias ya que en primer término el Tribunal Fiscal reconoce la capacidad procesal del consorcio, y posteriormente manifiesta que no tiene reconocimiento sin considerar que en ambos casos se trata sobre un mismo consorcio y las mismas partes consorciadas y peor aún que el caso se refiere a los mismos patrimonios o ingresos efectuados por el consorcio dentro de la contratación estatal en particular.

Resulta que desde un punto de vista del derecho procesal, no sólo se efectúen resoluciones que mantengan la característica de tener la categoría de sentencias contradictorias, sino que se efectúen las mismas sobre un mismo caso en un mismo consorcio. Puesto que como es de ejecutarse, la primera resolución que sí otorga reconocimiento a la capacidad tributaria del consorcio la queja resultó fundada en dicho extremo y ante las quejas posteriores por siguientes órdenes coactivas, no. Este desorden resolutivo por parte de la administración tributaria detenta un claro aspecto negativo dentro de la previsibilidad que podrían tener los consorcios y peor aun cuando las partes consorciadas puedan tener la categoría de ser personas naturales o jurídicas extranjeras, pues la inversión extranjera se estaría desincentivando con resoluciones tributarias que no están de acorde entre sí generando por tanto una sensación de caos y desorden en la resolución de procedimientos tributarios coactivos.

En tal sentido, conviene analizar seguidamente desde el campo de principios constitucionales y tributarios los alcances de las resoluciones tributarias cuestionadas para un mejor entendimiento de su validez jurídica.

### **2.2.1.- Principio de igualdad tributaria**

Bajo este principio entendemos a la igualdad como tratar igual a los iguales bajo iguales circunstancias y por ende tratar en forma desigual a los que no son iguales o a los que siendo iguales se encuentren dentro de circunstancias desiguales o distintas, situación reconocida en principio a través de la Constitución Política del Perú y además en

innumerables tratados y convenciones internacionales, de los que el país es parte. Teniendo como fundamento la eliminación de tratos desiguales injustificados razonable y objetivamente, este principio se encuentra estrechamente vinculado al principio de capacidad tributaria porque es la capacidad contributiva la que distingue a cada uno de los sujetos o contribuyentes aplicándole el trato tributario que le corresponde conforme a las circunstancias de su capacidad contributiva.

En el presente caso este principio Constitucional Tributario se estaría viendo vulnerado porque al ser reconocido el consorcio como un contribuyente se le está dando un trato desigual respecto del resto de contribuyentes porque no se le está permitiendo su participación en un procedimiento tributario en el que se le está afectando sus bienes e intereses debido a la deuda que mantiene uno de sus consorciados debido a las retenciones ordenadas por la Administración tributaria, no permitiéndose su actuación como la de cualquier otro contribuyente en defensa de sus derechos.

Esto quiere decir que si bien la norma tributaria reconocer determinados derechos y obligaciones a los consorcios; por otro lado, se le niega justamente ese tratamiento igualitario como los demás contribuyentes con connotaciones tributarias similares en derechos y obligaciones de poder participar en un proceso administrativo tributario en particular; lo cual constituye una grave afectación al principio de igualdad. Además, si bien se reconoce la capacidad contributiva de cualquier contribuyente registrado válidamente ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT, a efectos de la declaración y pago, con mayor razón se debe también por estos cumplimientos permitir el reconocimiento de su capacidad en sede de cuestionamiento a la administración tributaria en los procedimientos administrativos establecidos para tal fin.

### **2.2.2.- Principio de certeza y simplicidad**

Este principio referido a la simpleza de la norma tributaria, teniendo como objetivo la accesibilidad y el mejor entendimiento por parte del contribuyente, como señala Robles “está referido a que la norma tributaria debe determinar con precisión el sujeto o el contribuyente obligado, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, fecha, plazo y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la administración” (2008).

Y en lo particular sobre nuestro tema de estudio, la determinación con precisión del sujeto obligado no es más que establecer con claridad quien es el contribuyente registrado al que se le puede identificar, pero sobre todo reconocer como sujeto obligado con el Registro Único de Contribuyente – RUC, puesto que es con dicho código asignado por el Estado, con el que se puede cristalizar el ejercicio de los derechos y la fiscalización del ente tributario.

Por ello, dicho reconocimiento del sujeto no puede sólo entenderse como una obligación de la entidad estatal sino el cumplimiento de un principio de certeza sobre quien estará actuando en calidad de contribuyente. No resulta por tanto posible, otorgar un reconocimiento de contribuyente a determinado ente, en nuestro caso un consorcio, pero sólo en forma parcial para obligaciones y deberes del pago, por ejemplo, sino también para poder desarrollar, iniciar y concluir, procedimientos administrativos que tengan por finalidad cuestionar una decisión tributaria en particular pues lo contrario elimina toda certeza sobre mi calidad de contribuyente, que debe ser garantizado.

Y es que resulta claro que el reconocimiento jurídico que se le otorgue al consorcio de manera integral permite que el Estado proyecte o ejerza su obligación de transparencia tributaria y con ello, además genere una práctica de mayor acercamiento a los contribuyentes.

En el presente caso la regulación de los consorcios en nuestro país es bastante limitada no permitiendo con ello un actuar objetivo por parte de la administración es por ello que proponemos que la norma respecto al reconocimiento de la capacidad procesal de los consorcios debe de estar claramente establecida en las normas a fin de no crear indefensión de esta figura contractual que día a día tiene un uso más frecuente en el mercado nacional con la finalidad de generar seguridad jurídica entre los contratantes para que así ninguno de ellos vea afectados sus intereses por retenciones efectuadas por la Administración Sobre los bienes o intereses del consorcio que aún no forman parte de las utilidades que les correspondería a cada uno de los consorciados.

De lo contrario se generaría una disminución y/o encarecimiento en el tráfico comercial de este tipo de contratos porque cada uno de los consorciados tendría que informarse inicialmente de las deudas que cada uno de sus futuros socios comerciales pudiera tener con la Administración tributaria para evitar realizar negocios con aquellos que mantengan deudas con la finalidad de no ver afectados los ingresos del consorcio porque como tal a pesar de ser reconocido como contribuyente y estar inscrito en el

Registro Único de Contribuyente la administración no le reconoce la capacidad procesal para participar en este tipo de procedimientos.

El principio de certeza y simplicidad permite a los actores de la contratación estatal, personas naturales o jurídicas que convienen en celebrar el contrato asociativo de consorcio, tener los mecanismos necesarios de prevención respecto de la información del sistema legal y los procedimientos que corresponde efectuar para efectuar todo un planeamiento no sólo financiero sino básicamente legal a fin de poder decidir participar o no en los procedimientos de contratación estatal publicitado. Sin la garantía de dicho principio, se generaría un clima de incertidumbre para los inversores nacionales y extranjeros que tanto requiere el desarrollo del país.

## **2.3.- Análisis a partir de los principios procesales y procedimentales**

### **2.3.1.- El derecho de defensa**

Toda persona sea esta natural o jurídica que se encuentre inmersa en un proceso tiene que tener derecho a defenderse, a poder ser parte y a manifestar las contradicciones necesarias frente a las acusaciones de la que es sujeto el menoscabo de este derecho estaría vulnerando también los principios de contradicción e igualdad de todos los sujetos.

Este derecho no sólo constitucional sino fundamental de la defensa ante cualquier proceso judicial, procedimiento administrativo e incluso procesos de carácter privado ante autoridad o agente de la sociedad civil, corresponde a todas las entidades jurídicas que son reconocidas como sujeto de derechos y obligaciones, dentro de las que podemos encontrar a las entidades colectivas, que justamente están a su vez conformadas por personas naturales o jurídicas. Es decir, el derecho de defensa como norma fundamental y principio jurídico corresponde no sólo en forma directa a las personas naturales o jurídicas sino a toda entidad colectiva que dichas personalidades podrían generar o crear y que mediante norma expresa reciben determinado reconocimiento jurídico que se expresa en la realidad con la determinación de obligaciones y derechos que les asiste. En tal sentido, desarrollamos los componentes que consideramos necesarios para una mejor comprensión de este principio aplicado a nuestro caso concreto.

### **2.3.1.1.- El derecho de defensa en los procedimientos administrativos**

Para los casos en los que se señale existencia de vulneración al Derecho de Defensa en sede administrativa el Tribunal Constitucional ha establecido en reiterada jurisprudencia que “corresponde efectuar la verificación que el administrado haya hecho un ejercicio formal de su derecho de defensa (ofrecer y actuar medios de prueba e inclusive de promover la pluralidad de instancias administrativas)” (Exp. 374-2001-AA/TC, 2002).

La máxima instancia procesal en el campo constitucional ha desarrollado en tal sentido, que el derecho fundamental o principio constitucional de la defensa también resulta de ineludible aplicación y respeto ante todos los fueros de las entidades administrativas del Estado; por tanto, de aplicación irrestricta para el Tribunal Fiscal también.

Esta facultad principista de la defensa en el fuero de cualquier procedimiento administrativo genera un primer requisito que es la facultad de efectuar la defensa desde un punto de vista formal, que como refiere el ente constitucional implica la de ofrecer y actuar medios de prueba e incluso la de promover la pluralidad de instancias a fin de que una segunda instancia puede revisar los defectos en la que pueda incurrirse en una primera vía de resolución del caso en concreto.

Este ejercicio formal del derecho de defensa implica por tanto un reconocimiento a la capacidad en el campo del procedimiento administrativo respectivo. Pues es la capacidad procesal la que permitirá ofrecer y actuar los distintos medios probatorios necesarios para una mejor defensa y en segundo término como se ha manifestado, proceder a solicitar una segunda revisión del fallo no favorable.

En tal caso, encontramos una relación estrecha entre la capacidad de los entes colectivos de los consorcios y su reconocimiento del derecho de defensa consiguiente pues esta primera comprensión de su estatus jurídico es el que justamente permite el ejercicio del derecho de defensa que le corresponde.

Recordemos al respecto, como parte del análisis de la capacidad procesal y los presupuestos de la acción, legitimidad e interés para obrar, se otorga reconocimiento a los consorcios, contribuyentes tributarios, con capacidad tributaria que genera la capacidad procesal. Dentro de este esquema, al brindarse un tratamiento procesal a su

estatus, se debe comprender también el libre ejercicio de todos los derechos que emanen de la capacidad procesal.

Así, siendo el derecho de defensa uno de los principales caracteres de los derechos constitucionales procesales, el libre y correcto ejercicio del mismo por parte de los consorcios cuando se formule alguna controversia a ser resuelta vía procedimiento administrativo o proceso judicial, constituye una garantía de que el estado a través de su *ius imperium* debe de otorgar a los entes jurídicos reconocidos como tales por nuestro ordenamiento jurídico.

Asimismo, el derecho de defensa de los consorcios en procedimientos administrativos tributarios es una manifestación plena del libre ejercicio de capacidad procesal ya que a través de sus características se permite evidenciar el libre ejercicio del mismo y por ende, el respeto a dicho principio constitucional procesal de obligatorio cumplimiento del Estado a través de sus diferentes órganos.

### **2.3.2.- Debido procedimiento Administrativo**

Para el profesor Christian Guzmán Napuri, el debido procedimiento administrativo es un principio recogido de manera legítima por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444, estableciendo además que entre el debido procedimiento en sede judicial y en el procedimiento administrativo se presentan elementos comunes y características particulares para cada caso (Guzmán, 2001).

Esta afirmación nos permite tener preliminarmente una primera concepción respecto del debido procedimiento administrativo, para entenderlo como un principio irrestricto de aplicación a dichos procedimientos y con características comunes y también diferentes en relación con el debido proceso en sede judicial. Para esto, podemos entonces entender que el debido proceso mantendrá la naturaleza de ser un conglomerado de garantías necesarias para catalogar al procedimiento de justo.

El Tribunal Constitucional mediante sentencia emitida en el expediente N° 03891-2011-PA/TC del 16 de enero de 2012, manifestó jurisprudencia reiterada en el tratamiento del debido proceso a los procedimientos administrativos, determinando como características de su vigencia y aplicación el necesario cumplimiento de garantías, requisitos y normas catalogadas de orden público que las instancias procedimentales deberán observar obligatoriamente para que las personas tengan las condiciones

necesarias mínimas para poder ejercer la defensa de sus derechos frente a cualquier acto que los pueda atentar. Asimismo, el supremo tribunal constitucional refiere como fundamento de la vigencia del debido procedimiento administrativo el hecho de que tanto los jueces como la administración pública mantienen una vinculación sin discusión en relación con el cumplimiento de la Constitución Política.

Por tanto, la garantía del debido procedimiento administrativo en el campo del derecho tributario, y en lo particular la actuación del Tribunal Fiscal, deben ceñirse obligatoriamente como primer elemento de resolución de conflictos de intereses, el velar por la vigencia de la carta magna y los derechos que, en tal sentido, se favorece a los administrados. En segundo lugar, deberá también permitir y facilitar el ejercicio de los derechos fundamentales del debido proceso de los administrados a fin de que se pueda al final obtener una resolución administrativa justa para el caso concreto.

En nuestro caso concreto de estudio, por tanto, los consorcios luego de reconocer un tratamiento respecto de su capacidad tributaria como contribuyentes, deberán ostentar y ejecutar las acciones que el derecho al debido procedimiento se reconoce en el ordenamiento constitucional como un principio rector de ineludible cumplimiento por parte del Tribunal Fiscal en cada caso concreto.

## **2.4.- Capacidad procesal de los consorcios con contabilidad independiente**

### **– Análisis crítico.**

A continuación, desarrollaremos el estudio de la capacidad procesal que correspondería a los consorcios que, para nuestro caso de estudio, mantengan una contabilidad independiente a los de las partes consorciadas que las conforman.

#### **2.4.1.- La obligación tributaria y el deudor tributario**

Podemos definir la obligación tributaria como aquel vínculo establecido legalmente entre el deudor y el acreedor tributario, conforme lo establece en artículo 1º de nuestro Código Tributario “la obligación tributaria 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”.

En lo referente al deudor tributario el artículo 7º del mencionado Código establece que “es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, siendo el contribuyente aquel que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, y responsable aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la condición atribuida a este.

De lo mencionado consideramos que es el contribuyente o responsable tributario quienes tienen legítimo interés y capacidad para obrar en participar en procedimientos administrativos tributarios referentes al cumplimiento de obligaciones tributarias.

En tal sentido, encontramos como elementos conformantes de la obligación tributaria al acreedor tributario que para nuestro caso particular será la administración tributaria, SUNAT, y como deudor tributario, al sujeto que produce justamente la obligación tributaria y ejecuta las acciones materia de afectación tributaria, el consorcio.

#### **2.4.2.- La calidad de Administrado**

Esta condición es reconocida por el artículo 51º de la Ley del Procedimiento Administrativo General el cual establece que se considera administrado respecto de un procedimiento administrativo concreto:

- 1) Quienes lo promueven como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos, y
- 2) Aquellos que, sin haber iniciado el procedimiento, poseen derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión a adoptarse. Así mismo en su artículo 52 establece que tienen capacidad procesal ante las entidades las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes

Entonces, para la legislación del procedimiento administrativo general, el administrado es el titular de los derechos e intereses ya sea que haya iniciado o no el procedimiento en concreto. En nuestro estudio, podemos ubicar al consorcio, que es sujeto de derechos y obligaciones tributarias reconocidas, las que actuarán como titulares de derechos y además poseer obviamente interés legítimo individual, respecto de su patrimonio que se pueda ver afectado mediante procedimientos de ejecución coactiva por parte de la administración tributaria.

La naturaleza de la normatividad administrativa general le otorga por tanto a los consorcios, un reconocimiento expreso para mantener un determinado estatus jurídico de administrado, lo que genera una naturaleza jurídica procesal particular de los consorcios.

#### **2.4.3.- Los bienes del Consorcio**

Los bienes que son afectados al negocio continúan siendo de propiedad de cada uno de los consorciados aportantes durante el contrato y respecto de los bienes adquiridos en la ejecución del contrato se rigen por las reglas de la copropiedad, ello ha sido dispuesto en el artículo 446º de la Ley General de Sociedades. En aplicación de las reglas de la copropiedad cada uno de los consorciados en forma indistinta o conjunta podría acudir en defensa de sus bienes teniendo legitimidad para obrar en defensa de sus derechos e intereses sobre sus bienes comunes dentro del contrato.

Conforme a lo expuesto los contratos de consorcio con contabilidad independiente al encontrarse obligados a inscribirse en el Registro Único de contribuyentes, tributan en forma independiente y por ende se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago como consorcios y el Pago que originen la emisión de dichos comprobantes o los contratos en los que participa también se realizaran a nombre del consorcio, constituyéndose dicho pago como un bien común del consorcio, constituyéndose este pago como un derecho e interés del consorcio.

Un ejemplo de defensa de sus intereses es el caso de los derechos de crédito del Consorcio, en el caso de que la administración pretenda ejecutar algún derecho de crédito del consorcio por la deuda de uno de sus consorciados, siendo que este ingreso aún no ha sido objeto de liquidación, es decir aún no se han pagado los gastos, ni tributos y otras obligaciones, este ingreso que será registrado en la contabilidad del consorcio resultaría siendo un bien del consorcio y no el resultado final de la operatividad del contrato atribuible a sus consorciados, por lo tanto este ingreso forma parte del patrimonio del consorcio.

#### **2.4.4. El embargo en forma de retención dentro del procedimiento de cobranza coactiva.**

Luego de que la deuda tributaria es notificada por la administración tributaria al contribuyente, la administración tributaria se encuentra legalmente facultada para realizar el cobro de la misma, mediante el procedimiento de ejecución coactiva que es la etapa final del proceso de recaudación de la deuda tributaria, esto se encuentra regulado en el artículo 114º del Texto Único Ordenado del Código Tributario el cual se refiere a la cobranza coactiva como facultad de la Administración Tributaria la misma que será ejercida por los Ejecutores Coactivos quienes para el desarrollo de la misma contarán con la colaboración de los auxiliares coactivos, dicho procedimiento se regula por las normas del código tributario y la Resolución de superintendencia que reglamenta el Procedimiento de Cobranza Coactiva.

El artículo 116 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que respecto al embargo en forma de retención el ejecutor coactivo se encuentra facultado a ordenar la retención y entrega de bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros; así como la retención y posterior entrega de los derechos de crédito de titularidad del deudor tributario y que se encuentren en poder de Terceros. En la actualidad este tipo de retenciones se da a través de la retención a terceros y las cada vez más usuales retenciones electrónicas.

Como podemos apreciar de lo descrito en el párrafo anterior estos bienes, valores, depósitos y otros que son objetos de retención deben de ser de titularidad del deudor tributario, en el caso de los Consorcios, los pagos que se realicen a nombre de estén son de su titularidad y no la de sus partes contratantes indistintamente solo se afecte su porcentaje de participación en los resultados del negocio en concreto, porque de los pagos que se realiza a nombre dl consorcio faltaría deducirse los costos y gastos en que se incurren para la operatividad del negocio.

En este caso al afectar el dinero que es pago del consorcio a través de una orden de retención por parte del Ejecutor coactivo se está efectuando la retención de los bienes de un sujeto distinto del Deudor Tributario.

Por tanto, la afectación indebida del patrimonio del consorcio que mantiene una contabilidad independiente de las partes consorciadas, y cuyos bienes como se ha reiterado constituyen bienes ajenos a dichas partes, implica un reconocimiento de su capacidad tributaria y que faculta la defensa de los derechos que les corresponden por la afectación patrimonial propia del consorcio mismo en el procedimiento tributario que ventila dicha causa.

## **2.5 Regulación en el derecho comparado**

A continuación, queremos evidenciar la situación del reconocimiento de los contratos asociativos de consorcio en la legislación comparada, a fin de tener una mejor comprensión del consorcio como ente jurídico pasible de un reconocimiento por parte de la legislación tributaria y por ende de su capacidad tributaria y procesal.

### **2.5.1. España**

En España la ley 27-2014, del Impuesto sobre las sociedades en su artículo 7º establece quienes serán los contribuyentes del impuesto. En tal sentido, señala en su literal d) a las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, sobre el régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional (España Ley 27 art. 14º, 2014).

Asimismo, la ley 18/1982 en su artículo séptimo respecto al concepto de las uniones temporales de empresas señala que: “1. Tendrán la consideración de Unión Temporal de Empresas el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro. 2. La Unión Temporal de Empresas no tendrá personalidad jurídica propia.” (España Ley 18/1982 art.7º, 1982).

De similar forma, tenemos el literal d) del artículo octavo de esta misma norma que en referencia a la representación de dichas uniones establece “Existirá un Gerente único de la Unión Temporal, con poderes suficientes de todos y cada uno de sus miembros para ejercitar los derechos y contraer las obligaciones correspondientes.

Las actuaciones de la Unión Temporal se realizarán precisamente a través del Gerente, nombrado al efecto, haciéndolo éste constar así en cuantos actos y contratos suscriba en nombre de la unión” (España Ley 18/1982 art.8º d), 1982)

Es decir, en la legislación española, los consorcios son considerados como entidades con la denominación de Unión Temporal, y la legislación tributaria les reconoce la capacidad de ser contribuyentes.

### 2.5.2. Colombia

En el caso de la legislación colombiana, el artículo 7º del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, Ley 80 de 1993 en su definición del consorcio establece: “Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman”. (Colombia Ley 80/1993 art 7º, 1993).

El Consejo de Estado mediante fallo del 23 de julio de 1987 indico: “El Consorcio no genera una nueva sociedad mercantil, porque al no estar constituida con todos los requisitos legales, no forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados. Por similares razones tampoco es una sociedad irregular. Tampoco es una sociedad de hecho en definición legal, y por esta misma razón, carece de personería jurídica. Ni la ley lo considera cuenta en participación que, además, carece de personería jurídica”.

Debemos señalar que en el código de comercio de Colombia no existe referencia alguna a este tipo de contratos asociativos, ni al reconocimiento de una personería jurídica propia, pero si se encuentran facultados obligados a inscribirse en el registro único tributario y por ende obtener el número de identificación tributaria.

Por acuerdo de Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo sección tercera de fecha 25 de setiembre de 2013 en relación a la capacidad de los consorcios y uniones temporales la sala reitera su jurisprudencia en las que se establece que los consorcios no poseen capacidad para comparecer como parte en los procesos judiciales en los cuales se debaten los derechos o intereses de los consorcios o que de alguna manera se encuentren relacionados como contratistas o como participantes de procedimientos de selección contractual. (Acuerdo de consejo, 2013)

En el caso de Colombia, los consorcios no tienen ningún marco normativo que les otorgue un reconocimiento y a nivel de jurisprudencia tampoco se les reconoce capacidad tributaria alguna.

### 2.5.3. Argentina

En Argentina, el artículo 377º de la Ley 19550 de Sociedades Comerciales respecto a las uniones transitorias de empresas establece: "... No constituyen sociedades ni son sujetos de derecho. Los contratos, derechos y obligaciones vinculados con su actividad se rigen por lo dispuesto en el art. 379" (Ley 19550 art. 377º, 1972).

El artículo 379º del mismo cuerpo legal respecto a la representación señala: "El representante tendrá los poderes suficientes de todos y cada uno de los miembros para ejercer derechos y contraer las obligaciones que hiciesen al desarrollo o ejecución de la obra, servicio o suministro..." (Ley 19550 art. 379º, 1972).

En el caso argentino, los consorcios sí mantienen un reconocimiento legal como contrato y no como persona jurídica propiamente dicha.

De lo señalado podemos ver que en el derecho comparado no existe una uniformidad de criterio respecto al tratamiento de la capacidad procesal de los Consorcios, en el caso Español se le reconoce como contribuyente y por ende goza de todos los derechos y obligaciones como tal siendo uno de esos derechos la capacidad para ser parte en un procedimiento administrativo tributario, en esta misma línea encontramos a la legislación Argentina que reconoce legalmente al consorcio como un contrato que cuenta con un representante el cual goza de los poderes suficientes para ejercer derechos y contraer obligaciones durante el desarrollo del contrato.

En una posición contraria encontramos a la legislación colombiana que al igual que en nuestro país no posee marco normativo ni jurisprudencia que otorgue capacidad procesal a los consorcios.

## SECCIÓN III

### 3.- ANÁLISIS DE LA RTF N° 02891-7-2012 Y LA RTF N° 12591-5-2012

A continuación, expondremos el análisis de las Resoluciones del Tribunal Fiscal números 02891-7-2012 y 12591-5-2012 que constituyen el motivo central del presente estudio sobre la capacidad procesal de los consorcios con contabilidad independiente en procedimientos administrativos tributarios. En tal sentido, se hará mención de partes que extraeremos de las referidas resoluciones para su respectivo análisis.

Al respecto, cabe precisar que se evidencia contradicción entre ambas resoluciones del Tribunal Fiscal mencionadas que resuelven quejas que contienen similares sustentos de fondo referidas al reconocimiento de la capacidad de los contratos de consorcios dentro de un procedimiento tributario. Así, por un lado, la resolución de número 02891-7-2012 determinó declarar fundada la queja formulada mediante el reconocimiento de legitimidad para obrar del consorcio mientras que la resolución de número 12591-5-2012, determinó en líneas generales, lo contrario al determinar infundada la queja por la inexistencia de capacidad de los consorcios. Y si bien posteriormente a ellas, se han dispuesto otras resoluciones en el mismo sentido de negar la capacidad de los consorcios en procedimientos tributarios, consideramos que, el análisis conjunto de ambas nos proporciona los elementos necesarios de estudio para una correcta interpretación de lo que para la administración tributaria implica la capacidad de los consorcios en materia del procedimiento tributario.

#### 3.1.- Argumentos empleados

En primer lugar, analizaremos los argumentos empleados en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02891-7-2012, de fecha 28 de febrero de 2012, que la llevan a declarar fundada la queja reconociéndose la legitimidad para obrar del consorcio dentro de un procedimiento tributario:

- En primer término, conviene destacar la referencia al numeral 8 del Anexo de definiciones del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado aprobado mediante D.S. N° 184-2008-EF en la que el concepto de consorcio se establece al contrato asociativo mediante el cual dos o más personas se asocian bajo los criterios de complementariedad de recursos, capacidades y aptitudes, con la

finalidad de su participación ante un proceso de selección y eventualmente contratar con el Estado peruano. La mención a la norma sobre contrataciones estatales se sustenta por una primordial necesidad del Estado solicitar al sector privado mediante la celebración de contratos el cubrir requerimientos referidos a la provisión de bienes y servicios necesarios para el cumplimiento de sus fines. Por otro lado, resulta importante considerar que el sistema actual de contrataciones con el Estado necesita de una previa experiencia por parte de los postores concursantes a estos procesos de contratación, situación que no presentan en la mayoría de los casos los postores en forma individual lo que genera la opción legislativa de celebrar contratos asociativos dentro de los que está el consorcio, para poder hacerse colaboración de la experiencia de varios postores para constituir un solo ente jurídico que se presente ante la contratación estatal sin necesidad de efectuar la constitución formal de una persona jurídica distinta a las partes del consorcio, la misma que para cumplir su finalidad obviamente requiere tener un reconocimiento legal expreso que les permita actuar como tales. Como parte del fundamento en tal sentido de la resolución, se hace referencia a la cláusula quinta del consorcio en donde las partes dejan expresa constancia del hecho de que tal consorcio celebrado por las partes no crea una persona jurídica in fine y que además tampoco mantiene alguna razón social en particular.

En este supuesto conviene precisar que como política no sólo de Estado sino de técnica legislativa, entendemos que el legislador trata de rescatar una realidad evidenciada y requerida no sólo en nuestro país, sino también de otras naciones en donde la práctica comercial implica la creación de entes con categoría jurídica determinada distinta a la consideración legal de persona jurídica o persona natural. Ello, en función a las necesidades del mercado y el mundo actual que vivimos, situación que no puede ser ajena al ordenamiento jurídico de cada país. De ahí su incorporación en un cuerpo normativo como es la Ley de Contrataciones del Estado que los reconoce como ente jurídico y con la finalidad de proveer al Estado de los elementos necesarios comerciales para la consecución de sus fines. Dicho sustento iusnaturalista no puede ser óbice para al menos en un primer análisis general, determinar su inexistencia de la vida jurídica de nuestro país pues su sola regulación le otorga una ubicación en nuestro ordenamiento.

- De similar forma, se menciona el inciso K) del artículo 14º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el Artículo 9º del Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas. La cita a las normas tributarias referidas implica tener en cuenta respecto de los consorcios que su tratamiento tributario jurídico será la de contribuyentes para el caso del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas siempre que se cumpla con la condición en ambos casos, de mantener una contabilidad independiente a las contabilidades de las partes integrantes del consorcio. Así encontramos en el artículo 14º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la renta que establece una clasificación de los sujetos tributarios dentro de los que se encuentran los denominados o signados como “personas jurídicas”. En este grupo la norma incorpora a las sociedades irregulares descritas en el artículo 423º de la Ley General de Sociedades, la comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que mantengan la característica común de tener una contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes (Inciso k). Ello, conlleva a determinar y afirmar que, para efectos tributarios referidos al impuesto a la renta, los consorcios que lleven contabilidad independiente a la de sus partes contratantes tienen el tratamiento jurídico de personas jurídicas.
- Por otra parte, el Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto General en el numeral 9.3 del artículo 9º regula que a los consorcios les corresponden ostentar la calidad de contribuyentes para efectos de dicho impuesto con la misma condición de mantener una contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale además el Reglamento de tal ley. Como resulta del análisis de ambas normas tributarias, que además constituyen las dos principales disposiciones sobre impuestos en nuestro país, los consorcios que mantienen una contabilidad independiente a la de las partes consorciadas, en nuestro ordenamiento jurídico tributario mantienen por un lado la categoría jurídica de “contribuyentes”.

Sobre el particular, y profundizando un poco más en el tratamiento que la administración tributaria evidencia a los consorcios, este extremo del fundamento de la resolución estudiada evidencia un tratamiento legislativo más amplio del descrito en el punto anterior; toda vez que, ya se determina con mayor precisión a una característica particular del consorcio para estos efectos, que es el que lleve contabilidad independiente a las partes que la conforman. Como se

ha determinado en capítulos anteriores, la configuración del contrato del consorcio implica la existencia y manifestación de voluntad de dos o más partes, que pueden ser personas naturales o jurídicas; dichas partes del contrato por sus propias características financieras y jurídicas mantienen contabilidades individuales. Ante esto, las normas tributarias citadas, como son los Textos Únicos Ordenados de las Leyes de Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, clasifican a los consorcios que mantienen una contabilidad independiente a las contabilidades que le corresponden a cada una de las partes contratantes del consorcio que se genera y los ubica para el caso de la normativa sobre impuesto a la renta, dentro de la categoría de personas jurídicas y en el caso del impuesto general a las ventas, se les considera como contribuyentes. Es decir, además de la normativa sobre contrataciones con el Estado referido anteriormente, las normas tributarias de mayor importancia en relación con la finalidad del derecho tributario otorgan un reconocimiento jurídico expreso a los consorcios ubicándolos dentro de una categoría de persona jurídica para efectos de todo el tratamiento sobre impuesto a la renta y con la categoría de contribuyente a efectos del impuesto general a las ventas.

- En tal sentido, la resolución en análisis afirmó que con la suscripción del contrato que dio origen al consorcio no se creó una nueva persona jurídica para efectos tributarios, sino por el contrario, el hecho de que el consorcio celebrado mantuvo una contabilidad independiente a las partes consorciadas generó la adquisición de personalidad jurídica lo que a su vez lleva a manifestar que respecto a los ingresos derivados de la ejecución del contrato celebrado por el consorcio con la entidad municipal, corresponden como tales al mismo consorcio que generó dicho patrimonio y no corresponde interpretar que tales ingresos constituyan patrimonio de la empresa deudora. Incluso, se fortalece el argumento al manifestar que como parte de la contabilidad del consorcio se consignan dichos ingresos como contabilidad propia del mismo y ello, genera las obligaciones tributarias como contribuyente independiente.

Se interpreta en relación con las contabilidades del consorcio y de las partes que celebraron tal contrato de consorcio que existe una clara y manifiesta diferencia de contabilidades. Eso incluso podría fundamentar el hecho de que la norma tributaria atribuya la categoría de contribuyente al consorcio y no a las partes, pues la contabilidad independiente es la que registra y controla los ingresos que serán afectados al pago de impuestos. Además, en aplicación del principio de

igualdad constitucional, se llegaría a determinar que al mantener los consorcios la categoría de contribuyentes corresponderá por tanto el reconocimiento y ejecución de todos los derechos y obligaciones que pertenecen a tal situación como cualquier contribuyente en general. Al respecto, como mayor abundamiento se señala que interpretar lo contrario generaría desarrollar una diferenciación o creación de categorías de contribuyentes que no esta previsto por la ley tributaria. Ello, nos incorporaría ante supuestos evidentes y flagrantes de discriminación al no respetarse la igualdad constitucional de los contribuyentes.

En tal sentido, podemos encontrar a los consorcios que lleven contabilidad independiente como sujetos obligados respecto de los pagos de los impuestos a la renta e impuesto general a las ventas. En ambos casos, una característica importante del rol de obligado tributario o contribuyente es el ejercicio del derecho de acción frente al Tribunal Fiscal que se genera exclusivamente por las mismas obligaciones y derechos tributarios referidos, tal como lo consagra el artículo 155 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

- En lo que respecta a las consideraciones sobre los resultados positivos que se generen por la ejecución misma de la empresa independientemente de los acuerdos de las partes respecto de las proporciones que les corresponda individualmente sobre dichas ganancias, la administración tributaria esta facultada a reclamar frente a estos, los procedimientos y ejecutar las acciones que correspondan en aplicación de las normas tributarias pertinentes. No importa en tal sentido, para efectos del pago y cumplimiento de obligaciones tributarias que se haya pactado entre las partes cualquier situación respecto de tales ingresos dentro de sus legítimos derechos y principios de libertad de contratar y libertad contractual; pues justamente la generación de tales ingresos corresponde responder con los mismos frente a incumplimientos tributarios que se detecte en cualquier procedimiento administrativo sobre el particular, los que además deberán ventilarse bajo supuestos de respeto de los derechos de todo administrado, en particular, facilitar el ejercicio del derecho fundamental de defensa.

Hay que notar en este aspecto, que justamente es la actividad comercial la que origina obligaciones tributarias que en caso no honrarse o cuestionarse genera justamente a raíz de su formación, la relación jurídica tributaria en el campo del

procedimiento tributario ante el Tribunal Fiscal. Pues lo contrario, implica afirmar que, frente a la inexistencia del mismo consorcio, obviamente no se genera tampoco obligaciones o derechos no sólo tributarios, sino en términos generales del derecho.

- Continuando con un mayor sustento se resalta en la resolución tributaria comentada que por el hecho de que los pagos efectuados por los consorcios constituyen un ingreso completo de ellos y no del anotado deudor, resulta de aplicación estricta y directa su reconocimiento de la legitimidad para obrar que ostentan por lo que la queja resultó amparada en dicho extremo.

Consideramos correcta esta interpretación del colegiado tributario, en el sentido de que si bien las normas tributarias otorgan justamente una categoría jurídica concreta a los consorcios que llevan su contabilidad en forma independiente a las partes consorciadas; pues en el mismo sentido y lógica, los ingresos que se generen implican una independencia a favor del mismo consorcio puesto que no constituyen incrementos patrimoniales directos de las partes contratantes. Dicho fundamento o sustento de la independencia de los ingresos del consorcio con toda razón permite concluir a la administración tributaria en este aspecto, el reconocimiento de la legitimidad para obrar de los consorcios y por ende declarar fundada la queja en dicho extremo. Resolución que, en tal sentido, implica además el cumplimiento de la debida motivación procesal pues se evidencia una corrección narrativa y lógica en su argumentación y conclusión.

De otra parte, y mediando interpretación en contrario a lo expresado y analizado de la resolución anterior, estudiaremos los argumentos empleados por la Resolución de Tribunal Fiscal N° 12591-5-2012, emitida con fecha 02 de agosto de 2012. En esta última, se determina declarar infundada la queja interpuesta fundamentando básicamente tal decisión en el hecho de que los contratos de consorcio, pese a mantener una 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 (Tribunal Fiscal, Sala 5, Res. N°12591-5-2012). Exponemos a continuación los argumentos:

- Se considera que previamente a la determinación de la validez legal de los actos desarrollados por la administración tributaria en procedimientos de cobranza

coactiva, que en el presente caso son los que determinan el motivo de la queja formulada por el consorcio involucrado, se debe determinar si en aquellos consorcios que mantienen contabilidad independiente a las partes consorciadas, la norma tributaria que les reconoce capacidad tributaria también resulta extensible para los supuestos de otros tributos en donde no se considera en forma expresa a los consorcios de dicho reconocimiento o también si dicha facultad es otorgada de manera expresa y concreta en otros ordenamientos jurídicos para permitir a los consorcios mantener determinada capacidad jurídica en las diferentes etapas de los procedimientos administrativos de tipo tributarios. Incluso, se cuestiona de manera particular la consideración de que los consorcios no mantienen la condición de deudores tributarios.

- Se parte por considerar como presupuesto general que no se encuentra establecido en forma expresa y contundente en alguna norma, la capacidad de los consorcios; por lo que se parte por analizar este supuesto en un contexto de duda o incertidumbre respecto del reconocimiento legal de la capacidad de estas entidades según interpretación jurídica tributaria. Ello, implicó someter el caso al pronunciamiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, quien emite el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2012-16 fechada el 30 de julio de 2012, en la que se dilucida si los consorcios que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes tienen o no capacidad procesal para ser parte en procedimientos administrativos tributarios que no están relacionados con obligaciones respecto de las que se les considera deudores tributarios. Del análisis de dicho acuerdo y por lo señalado en el mismo, se evidencia la necesidad de determinar el caso mediante el estudio de dos posiciones jurídicas que se señalan a continuación:
  - a) Interpretar que aquellos contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no tienen capacidad legal para ser considerados como una parte en los procedimientos administrativos tributarios cuando no están relacionadas a obligaciones en las que se les determina con la calidad de deudores tributarios (Tribunal Fiscal, Sala Plena, Reunión N° 16-2012).

Bajo esta interpretación se determina que los consorcios no tienen capacidad jurídica para actuar en procedimientos administrativos; por lo que corresponderá a las partes contratantes del consorcio ejercer las atribuciones dentro de dichos procedimientos tributarios. Se determina que la inexistencia de capacidad

procesal para procedimientos administrativos tributarios es consecuencia de la falta de consideración de deudores tributarios a pesar del reconocimiento y obligaciones que las normas del impuesto a la renta y general a las ventas determinan a los consorcios.

- b) La segunda interpretación por analizar es reconocer a los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes que sí 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. (Tribunal Fiscal, Sala Plena, Reunión N° 16-2012).

Bajo esta premisa, los consorcios sí tienen facultades para ejercer capacidad jurídica en los procedimientos tributarios de las que se les debe considerar válidamente como partes.

- La posición aceptada mediante el acuerdo de Sala Plena de número 16-2012 fue adoptar el criterio de 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”*. Por tal razón, se deduce seguidamente que los consorcios no pueden ser considerados con capacidad jurídica para actuar por sí mismo ante el procedimiento tributario iniciado. El Tribunal Fiscal fundamenta dicha decisión en los siguientes considerandos:

- Un primer fundamento es remitirse a lo normado en la Ley General de Sociedades, y recoger el concepto señalado en su artículo 438° por el que se define a los contratos asociativos como aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas y en interés común de los intervinientes, sea que éstas estén conformadas por personas naturales y/o jurídicas que mediante la manifestación de voluntad que ejercen, determinar realizar por contrato un determinado consorcio. Asimismo, el mismo articulado señala que el contrato asociativo no constituye, entendiéndose para ningún efecto, una persona jurídica; además de establecer como requisito de forma la de constituirse por escrito y sin encontrarse sujeta a inscripción alguna en los Registros Públicos. Se entiende, por lo tanto, que la norma societaria

determina para la creación de los consorcios una sola formalidad mínima para su validez jurídica; esto es, que se celebre por escrito, por lo que ni siquiera requeriría alguna certificación notarial de firmas de las personas naturales o los representantes de las personas jurídicas consorciadas. Tampoco se requiere con mayor argumento, la celebración mediante minuta y su correspondiente escritura pública como por ejemplo si resulta como un requisito indispensable según la legislación societaria para la constitución de personas jurídicas que desarrollen función empresarial (Ley General de Sociedades y la Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada) y que además requerirá de inscripción registral ante los Registros Públicos.

La fundamentación en este aspecto implica considerar a la Ley General de Sociedades como la norma más que pertinente, exclusiva y excluyente, para determinar la existencia jurídica de los contratos de consorcios como contratos asociativos, dejando de lado cualquier otra norma que le brinde determinado reconocimiento legal.

- Seguidamente, se elabora fundamentación de tipo doctrinaria para analizar las características atribuidas a este tipo de contratos asociativos, que pasamos a señalar a continuación:

- a) Los contratos de consorcio persiguen y fueron creados para la consecución de un fin común que mantiene el carácter de principal con relación a las demás cláusulas del contrato constitutivo, lo que es voluntad de todas sus partes intervinientes o contratantes. Es decir, a diferencia de los contratos recíprocos sinalagmáticos normalmente usados en la práctica jurídica diaria como contratos de compraventa, arrendamiento, etc., los contratos de consorcio no contiene fines individuales de las partes sino básicamente dichos fines se concentran en un fin común aplicable para todos los consorciados, cuyo contenido obviamente se constituye y entiende como de característica patrimonial y con la condición de principal.
- b) Los contratos de consorcio no constituyen ni crea para ningún caso o consideración, una persona jurídica nueva. Como se había fundamentado con la consideración a las normas societarias, la conformación de un contrato de consorcio no implica considerarla como una persona jurídica regulada ya sea bajo la Ley General de Sociedades o con la Ley de la Empresa Individual de

Responsabilidad Limitada; al no estar expresamente regulada como tal en dicha normativa, ni tampoco en otra norma que pueda otorgarle el tratamiento de ser considerada como una persona jurídica para efectos societarios.

- c) En referencia a lo señalado por Elías, los contratos de consorcio tienen por objeto la participación o integración en negocios o empresas determinadas y nacen y se crean para cumplir tales finalidades, (2000, p. 1171). La finalidad que se persigue en los contratos de consorcio son comunes referidas básicamente a un interés patrimonial a conseguirse por lo que el objeto del contrato está referido a la participación o integración en negocios o empresas determinadas, entendiéndose por tales términos no una persona jurídica en particular sino la actividad misma de empresa o negocio, lo cual está marcado por un interés netamente lucrativo. Esta característica en la actualidad se presente con marcada participación en aquellos contratos a celebrarse con el Estado, en donde las partes al brindar bienes o servicios requeridos para los fines estatales consiguen un lucro producto del mismo negocio a ejecutarse.
- d) La Ley General de Sociedades además establece en su artículo 445<sup>o</sup> que el contrato de consorcio es aquel mediante el cual dos o mas personas se asocian para desarrollar en forma activa y directa un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una de las partes su propia autonomía. Uno de los elementos característicos de los consorcios es autonomía e independencia que existe entre las partes consorciadas que no se ven afectadas en su naturaleza y estructura, y el consorcio mismo en sí, ya que la autonomía, no sólo en la capacidad jurídica sino en toda su naturaleza, de cada parte no se mezcla ni se transforma ni se absorbe por el contrato de consorcio celebrado, por lo que la cualidad jurídica de cada parte no se altera. Asimismo, en este mismo artículo referido a los consorcios prevé que corresponda a cada contratante realizar las actividades propias de consorcio que se le encarguen y aquellas a que se ha comprometido y que al hacerlo debe de coordinar con los otros miembros del consorcio conforme con los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato y que se entienden son celebrados en estricto ejercicio del derecho de libertad contractual.
- e) Citando a la doctrina nacional, se menciona al Dr. Montoya Manfredi de quien manifiestan que a través de un contrato de consorcio las partes no se juntan para

establecer una relación jurídica de tipo permanente y bajo un determinado esquema o forma societaria, sino que cada una mantiene su ser independiente y conserva su propia autonomía. Aquí alegan que además el profesor Montoya refiere a un elemento muy importante de los contratos de consorcio, el cual es su carácter de temporalidad, ya que al hacerse expresa mención de la búsqueda de intereses económicos comunes y que normalmente se efectúan para un determinado negocio, empresa, o en todo caso, para un número plural no muy extenso, se entiende que esta situación implica que no se busca establecer un régimen de permanencia en el tiempo o perdurabilidad indefinida. Básicamente se puede constatar en la práctica de las contrataciones con el Estado, que los contratos de consorcio se constituyen para un determinado proceso o proyecto público ya sea de contratación de bienes o servicios que requiere el Estado, luego del cual, simplemente se acaba o concluye el contrato de consorcio.

- f) De lo expuesto, se continúa fundamentando que los contratos de consorcio al no crear ni generar ninguna persona jurídica tampoco cuentan con una razón o denominación social ni con patrimonio propio. De ello, se desprende que tampoco ostentarían las demás características de las personas jurídicas como contar con un estatuto y aporte de cada una de las partes, ni tampoco tener un régimen de directorio o gerencia general, por ejemplo.
- g) Se precisa que como los contratos de consorcios no ostentan una personería jurídica independiente, resultan como características indispensables la participación en forma activa y directa de cada uno de los contratantes para el buen desempeño del contrato para la consecución de sus fines para los que fue celebrado. Además, esto genera también evidenciar la vinculación directa del consorcio con relación a los terceros, quienes en sus posteriores contratos y acuerdos celebrarán no con las partes consorciadas sino con el mismo consorcio, quien para estos efectos mantiene en la práctica a un representante designado en su contrato constitutivo. Asimismo, el artículo 446 de la Ley General de Sociedades, Ley 26887 establece que, es consecuencia de esta falta de personería jurídica que los bienes que se afectan para el cumplimiento de la actividad a que se han comprometido los contratantes, continúen siendo de propiedad exclusiva de estos y que la adquisición conjunta de determinados bienes se regule por las reglas de la copropiedad.

- h) En lo concernientes al régimen de responsabilidad de las partes contratantes, se considera que cada una de ellas podrá vincularse en forma individual con terceros al contrato de consorcio, para el cumplimiento y desempeño correcto de la actividad a la que se ha comprometido el consorcio. Esto genera determinar que las partes contratantes mantendrán una responsabilidad independiente al adquirir derechos y asumir determinadas obligaciones a título particular. Es importante, por tanto, resaltar que la autonomía de las partes consorciadas genera consigo una responsabilidad individual de cada una de ellas ya sea por actividad o actuación directa de dicha parte o por las contrataciones que ésta puede efectuar con terceros ajenos a la constitución del consorcio, pero necesarios para el cumplimiento de lo acordado. Por ejemplo para una mejor comprensión de este fundamento se puede citar el caso de un consorcio que se haya constituido para la construcción de un edificio público en donde una parte es una empresa constructora, la que en definitiva no va a poder desarrollar todas las acciones conducentes al proyecto inmobiliario estando obligado a celebrar diferentes contratos con terceros a fin de proveer o efectuar determinados servicios para la consecución de la obra y si bien cada una de esas partes relacionadas con el consorciado por otros contratos tendrán responsabilidad respecto de los daños o incumplimientos contractuales que se puedan generar, será la parte consorciada encargada de dicha construcción la que asumirá responsabilidad plena ante la entidad estatal en dichos casos de incumplimientos o daños, teniendo posteriormente algún derecho de repetición que no afecta la relación jurídica que se genera entre la entidad estatal y el consorcio en sí. Ello se complementa al manifestarse que el artículo 447 de la Ley General de Sociedades, Ley 26887, establece que en sus relaciones con terceros la responsabilidad entre consorciados será solidaria solo si así se pacta en el contrato o lo dispone la ley.
- i) El Tribunal Fiscal enfatiza la naturaleza patrimonial de los consorcios al establecer que las partes intervinientes buscan y requieren conjugar esfuerzos para una participación de manera activa de un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico sin que exista *affectio societatis*, que no es más que la voluntad de las partes de constituir una persona jurídica, conocida también como pacto social. Dicha característica sustentada por ley societaria establece que con la suscripción del contrato de consorcio no se da nacimiento a una persona jurídica distinta a la de sus partes contratantes, dándose nacimiento únicamente a un contrato que regula las relaciones,

derechos, facultades y obligaciones que corresponde a cada uno de los consorciados, así como la participación de estos en los resultados del negocio.

- j) Respecto del sustento en el ámbito tributario, se cita al artículo 21<sup>o</sup> del Texto Único Ordenado del Código Tributario que dispone respecto de la capacidad de tipo tributaria que dicha categoría la pueden tener además de las personas naturales o jurídicas, los entes constituidos por una comunidad de bienes o patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes de tipo colectivos y sin importar que dichas entidades mantengan determinados límites o incluso que carezcan totalmente de capacidad o personalidad jurídica, conforme las reglas dispuestas por las normas de derecho privado o público pero con la condición de que exista una norma jurídica que les provea o atribuya de la calidad de ser sujetos de derechos y de obligaciones en el campo del derecho tributario. Esto implica considerar que podríamos situarnos frente al caso o supuesto de tener un ente de tipo colectivo que no ostente la calidad de tener personalidad jurídica pero que, a pesar de ello, se deberá considerar que si una norma de tipo tributario le atribuye el ser sujeto de derechos y obligaciones en dicha área del derecho, por tanto, sí se le debe reconocer con capacidad de tipo tributaria desde una perspectiva de lado pasivo ante la administración pública tributaria. La regulación de la norma tributaria madre a nivel de nuestro ordenamiento jurídico citado constituye a nuestro juicio, un elemento central que podría bien definir claramente toda la discusión puesta en debate. Ello, puesto que el artículo 21 del Código Tributario” hace mención expresa a que la capacidad tributaria no es exclusiva de personas naturales o jurídicas sino también de otras situaciones jurídicas ajenas a esta clasificación tradicional como son los casos comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos incluso agrega la norma que pueden presentarse situaciones que limiten o que carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público (Decreto Supremo 135-99-EF, 1999, art. 21). Es decir, no sólo se reconoce capacidad jurídica a categorías jurídicas distintas a personas naturales o jurídicas, sino que incluso las mismas pueden encontrarse limitadas o carentes propiamente de capacidad. Asimismo, se añade que la capacidad tributaria de estos entes jurídicos serán reconocidos bajo la condición de que exista norma expresa que le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias, lo que implica afirmar que la condición para tener capacidad jurídica para el derecho tributario en

general, conforme lo dispone el Código Tributario, está supeditado a que exista norma que los considere como sujetos de derechos y obligaciones tributarias, esto es, ser contribuyentes.

- k) Refiere también la resolución materia de análisis a la Ley del Procedimiento Administrativo General en cuanto a que la atribución que se otorga a los considerados administrados en relación con un procedimiento administrativo en concreto. Así, refieren que la capacidad o condición de administrado lo tendrán los que inicien o promuevan en razón a ser los titulares de determinados derechos o que mantienen un interés de carácter legítimo de tipo individual o incluso colectivo; siendo considerados incluso bajo esta categoría a los que no iniciaron el procedimiento administrativo en particular pero que mantienen derechos o intereses que podrían verse afectados por la resolución administrativa correspondiente. En el caso de la norma de procedimientos en general, de aplicación supletoria a procedimientos administrativos específicos como el tributario, resulta también claro que se consagra el principio de participación a titulares de derechos con intereses legítimos individuales o colectivos, incluso así no hayan participado en el inicio del procedimiento. Nótese al respecto que la norma administrativa en referencia hace mención de la titularidad de derechos, escapándose también de la clasificación taxativa de capacidad por ser persona natural o jurídica, el fin de la norma es mayor al considerar entonces a categorías jurídicas sobre la base de una titularidad de derechos en general y en abstracto.
- l) Por todos los argumentos anteriormente desarrollados el Tribunal Fiscal señala que para poder promover o participar en un procedimiento administrativo tributario, es necesario gozar de capacidad procesal la que mantendrá una dependencia de la existencia previa de la capacidad jurídica y su respectivo ejercicio de goce. Finalmente se señala que, en la resolución de la presente controversia, el Tribunal Fiscal concluye haciendo referencia directa y concreta a la inexistencia de personería legal referida al consorcio per se. No obstante, la legislación tributaria atribuye calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias en determinados supuestos, esto en base a la autonomía del derecho tributario siendo la consecuencia de ello el reconocimiento de la capacidad procesal requerida para ser partícipes en un procedimiento administrativo.

Al respecto, consideramos que la interpretación del Tribunal Fiscal en relación a sus propios argumentos mantienen claros rasgos de irrazonabilidad y falta de logicidad que toda resolución administrativa debe mantener como parte de un debido procedimiento puesto que de la revisión y estudio de sus principales fundamentos se desprendería claramente que los contratos de consorcio que mantienen una contabilidad independiente son reconocidos como contribuyentes por el inciso K) del artículo 14º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el Artículo 9º del Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, normas tributarias que al expresamente otorgar un reconocimiento jurídico a los contratos de consorcio implica también el reconocimiento pleno de su capacidad jurídica conforme lo dispone el artículo 21º del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Ello, implica concluyentemente determinar que los consorcios tienen como contribuyentes la capacidad jurídica de poder actuar ante cualquier instancia del procedimiento tributario como parte de sus derechos y obligaciones que la legislación tributaria les asiste.

- m) En función a los fundamentos expuestos, el Tribunal Fiscal se cuestiona si es que la capacidad que las normas tributarias sobre impuesto a la renta e impuesto general a las ventas que se le otorga a los consorcios resultan también aplicable para otros tipos de tributos, determinando que para estos últimos casos se requiere necesariamente de la existencia de norma tributaria expresa para poder brindar capacidad a los consorcios que lleven contabilidad independiente. Para ello, el tribunal sustenta esta afirmación en lo dispuesto por el artículo 21º del Código Tributario y el artículo VIII de su Título Preliminar. Es decir, para mayor abundamiento, se desprende las diferencias entre capacidad tributaria y capacidad procesal, estableciéndose que la segunda es una consecuencia del reconocimiento jurídico de la primera, así un ente jurídico que goza de un reconocimiento legal expreso para detentar capacidad jurídica en el campo tributario le corresponde también ostentar la capacidad procesal necesaria para el ejercicio de sus derechos y obligaciones. Y termina concluyendo que el hecho de que determinadas normas tributarias, renta e IGV, reconozcan a los consorcios determinada capacidad jurídica no es suficiente para considerar que, para los demás tributos o procedimientos tributarios, se deba presumir la existencia de dicha capacidad si no está expresamente reconocido en norma concreta.

- n) Respecto a las retenciones efectuadas a los Consorcios el Tribunal Fiscal señala que si por esta consideración de inexistencia de norma tributaria que otorgue al consorcio la categoría de ser sujeto de derechos y obligaciones, la administración no tendría facultades para ejecutar actos propios de los procedimientos tributarios como fiscalizaciones, determinación de deuda tributaria en concreto y demás actos propios de un sujeto de derecho reconocido con capacidad tributaria en concreto,; que no resulta aplicable para los consorcios al carecer de dicho reconocimiento legal tributario. Ante este supuesto, se deberá dirigir la acción no contra el consorcio que carece de personalidad jurídica, y por ende de capacidad, sino contra las partes que celebraron dicho contrato de consorcio. Como ya se había establecido, estas consideraciones del Tribunal Fiscal distan de evidenciar un claro razonamiento que permita resguardar una debida motivación en su resolución puesto que a pesar de que la normatividad tributaria principal (Código Tributario) y específicas (TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y Ley de IGV) determina en forma general el reconocimiento de la capacidad tributaria al consorcio que mantenga una contabilidad independiente de sus partes consorciadas que la crearon, se insiste en que la falta de determinación expresa, que sí existe, no se evidencia en el caso concreto, fallando en tal sentido, no sólo a interpretaciones literales sino hasta de todas las demás formas de interpretación reconocidas por ley y doctrina.
- o) Finalizando en sus argumentos, la administración tributaria que resuelve interpreta que, si bien existen normas tributarias específicas que otorgan la categoría de contribuyentes a los consorcios que mantienen contabilidades independientes, y por ende son considerados con capacidad tributaria, dichas facultades sólo alcanzan al ámbito de las referidas normas en concreto y no para aplicación extensiva al resto de tributos o considerarlos así para todo el ámbito tributario en general. Reiteramos en este último sentido, que la interpretación restrictiva que efectúa el Tribunal Fiscal no hace más que discriminar la condición jurídica del consorcio sólo para efectos del impuesto a la renta e IGV, desconociendo con ello, una interpretación abierta que proviene del Código Tributario a fin de que conforme consagran los principios constitucionales de tipo tributario, se puedan considerar a todo ente jurídico distinto a personas naturales o jurídicas que coadyuvan con el régimen tributario del país y que evidentemente constituye una figura jurídica propia para el derecho tributario en general.

Al respecto, no hay que olvidar que la queja interpuesta por el administrado está referido al procedimiento administrativo por el cual se establecen resoluciones coactivas contra una parte, persona jurídica, que conforma un consorcio y como parte de las actividades propias de dicho consorcio ante una municipalidad. Por lo que parte del sustento de la queja interpuesta es la vulneración no sólo al derecho del consorcio de participar en el procedimiento tributario sino de la consecuente afectación del patrimonio de la parte considerando que se llevan contabilidades diferentes entre las partes y el consorcio que conforma.



## CONCLUSIONES

- El presente estudio recoge el tratamiento contradictorio que efectúa la administración peruana en general al considerarse las Resoluciones del Tribunal Fiscal números 02891-7-2012 y 12591-5-2012, por las que se debate y concluye en la primera de ellas, a partir del fundamento o sustento de la independencia de los ingresos del consorcio con toda razón permite concluir a la administración tributaria, el reconocimiento de la legitimidad para obrar de los consorcios que llevan contabilidad independiente, mientras que en la segunda resolución se establece que los consorcios con contabilidad independiente no son considerados deudores tributarios y por lo tanto carecen de capacidad para apersonarse a los procedimientos tributarios correspondientes. Dicha manifestación de la entidad tributaria se establece al resolver un procedimiento de queja formulada por un consorcio para ingresar a un procedimiento administrativo que busca cuestionar resoluciones coactivas impuestas contra una de las partes consorciadas por acciones desarrolladas en nombre del consorcio ante una municipalidad.
- La necesidad de reconocimiento de capacidad procesal a los consorcios tiene entre sus principales sustentos el respeto a los principios constitucionales tributarios de certeza y simplicidad e igualdad tributaria, así como el derecho fundamental a la defensa dentro del debido proceso. La igualdad tributaria que implica no diferenciar irracionalmente ni discriminar a los consorcios en relación con los demás contribuyentes que son personas naturales o jurídicas y mantener una igualdad de derechos y condiciones para ser considerados con la debida capacidad jurídica para poder actuar legalmente antes procedimientos administrativos tributarios.

Dentro del estudio del derecho constitucional como base de todo estado democrático y de derecho, podemos considerar una primera vertiente referido al derecho a la igualdad por la que se busca una sociedad justa y reglada en derecho. Además, de ello existe de manera específica una aplicación del derecho constitucional a la igualdad en el campo del derecho tributario. Así, los principios constitucionales de igualdad tributaria, certeza y simplicidad

constituyen las guías y principios obligatorios para emanar justicia tanto a nivel del proceso judicial como de procedimiento administrativo, en temas tributarios. Este principio de igualdad busca entonces aplicar las mismas normativas y consecuencias jurídicas a las partes que en general tienen y mantienen derechos y obligaciones a dilucidarse y ejercer en el campo del derecho tributario, sin más distinguiendo que lo establecido en tal sentido en las mismas normas tributarias.

- En cuanto a la aplicación específica de los principios constitucionales de certeza y simplicidad que permitiría conseguir un equilibrio o una simplificación eficiente para poder regular el poder estatal sobre procedimientos tributarios que permitan considerar a los consorcios como sujetos de un procedimiento tributario a fin de administrar válidamente la cuestión tributaria en favor de las políticas públicas tributarias que correspondan.

Esta consideración particular de los consorcios en aplicación de los principios constitucionales tributarios deviene en considerar inicialmente que como entes jurídicos ya mantienen un determinado reconocimiento por parte de la legislación tributaria al ser portadores de derechos y obligaciones en materia del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas, en las que se les clasifica como persona jurídica y contribuyentes, respectivamente. Esta falta de consideración por parte del Tribunal Fiscal en el caso materia de análisis, no sólo obvia cualquier consideración o fundamento al respecto, sino que transgrede el reconocimiento de principios y derechos constitucionales a favor de los consorcios.

- En relación al principio de defensa como parte de un debido proceso ya contamos en la actualidad con un sinnúmero de posiciones doctrinarias, jurisprudencia y fuentes positivas que han permitido el reconocimiento de dicho principio como un derecho humano válido y necesario para todo procedimiento administrativo y no sólo en sede jurisdiccional, situación que amerita el mismo tratamiento jurídico a los consorcios en un procedimiento administrativo tributario en particular, constituyendo por tanto, su falta de reconocimiento una evidente trasgresión a derechos fundamentales que el Perú como estado democrático y de derecho debe resguardar y facilitar.

Y es que afectar la vigencia de los principios constitucionales tributarios ya mencionados en contra de los consorcios, genera también la vulneración

constitucional de otros derechos como la tutela jurisdiccional efectiva al no permitirse el ejercicio de acción y también el del debido procedimiento, pues no se estarían permitiendo la defensa ni la debida motivación de los derechos que involucran a los consorcios en procedimientos tributarios. Como establece la doctrina colombiana citada, un fundamento expreso y positivo de nuestra legislación peruana es que es por el mismo hecho del reconocimiento legal de la participación de los consorcios en actos jurídicos concretos, lo que permite complementar dicha presencia legal en procedimientos que justamente tengan que ver con dichos derechos y obligaciones reconocidos. La tutela jurisdiccional efectiva y el debido proceso se inmolan en nuestro estado democrático de derecho justamente para poder resolver conflictos jurídicos que se generan entre partes con intereses particulares afectados. Por lo cual, obviamente ante la inexistencia de algún sujeto de derecho en particular, no habría participación procesal o procedimental que dilucidar; pero en el caso materia de estudio, el consorcio sí tiene una existencia legal clara y expresa, por lo que en consecuencia y según nuestro sistema legal constitucional, estaría plenamente facultado para participar en cualquier proceso o procedimiento en los que se generen conflictos de intereses.

- En caso de afectar bienes e intereses de un consorcio dentro de un proceso de cobranza coactiva de uno de los consorciados la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT, no reconoce la participación de dicho consorcio en ese proceso, en función a los conceptos estudiados y desarrollados esta institución si debería otorgarle participación en dichos procedimientos a fin de no afectarlo patrimonialmente.

La actividad de resolución de conflictos en sede administrativa tributaria del Estado peruano en nuestro caso genera además que la indefensión de derechos afecte también al libre desarrollo económico y financiero que justamente da origen al reconocimiento mismo de los consorcios en nuestra legislación. Por ello, la falta de reconocimiento de su capacidad en procedimientos administrativos tributarios corta toda fórmula de defensa de los intereses económicos para los que no sólo fue creado sino también reconocido por normas tributarias expresas. Esto obviamente generará un impacto negativo en el ámbito privado de las empresas y personas naturales que ven en el consorcio una forma de generar ingresos que finalmente favorezcan al mismo Estado y sociedad; ya que el recorte de derechos en su capacidad procesal implicará una cada vez

menor celebración de contratos de consorcios para la provisión de bienes y servicios que requiera el Estado para desarrollar sus fines. Esto generará también una escasa participación de personas privadas en procesos de contrataciones con el Estado lo que finalmente implicaría un desabastecimiento de los servicios que debe brindar a la población y en todas las áreas de su actuación. Además, también podría propiciarse una cultura de incumplimiento de los consorcios de sus obligaciones tributarias puesto que ya se preveía que, ante la falta de reconocimiento del poder de defensa de los derechos del consorcio, las partes contratantes podrían optar por incumplir sus obligaciones y ya no sólo en el campo tributario, sino también en el de la contratación misma estatal.

- Otro principio constitucional sobre el cual se basa un estado moderno lo constituye la garantía de la propiedad de bienes en general por lo que cualquier decisión de la autoridad tributaria no puede tener la irracionalidad de la confiscatoriedad, principio constitucional tributario. Por ello, ante cualquier amenaza de la administración tributaria respecto de los bienes o intereses de un consorcio con contabilidad independiente, indistintamente de la participación de las partes consorciadas, se requiere necesariamente la participación obligatoria del mismo consorcio, más aún si estamos ante una etapa de ejecución coactiva. Porque como se ha analizado la administración tributaria no reconoce la participación del consorcio como parte en el procedimiento analizado.

Un elemento adicional pero que evidencia un claro perjuicio particular en contra de los consorcios es la falta del respeto al principio constitucional de la no confiscatoriedad de los tributos en general. Y es que la vulneración al patrimonio en procedimientos coactivos en contra de los consorcios genera indefectiblemente considerar su carácter confiscatorio puesto que si no se permite reconocer capacidad jurídica procesal para intervenir en procedimientos que están justamente atentando contra el patrimonio de los consorcios, la afectación patrimonial que nace por conflicto de intereses respecto de determinados impuestos que generan la función coactiva generaría la confiscatoriedad de dicho patrimonio ya que se podría presentar el caso de que los impuestos excedan la capacidad contributiva de los consorcios al no poder tener cómo ejercer su legítima defensa en los procedimientos tributarios al respecto. Además, dentro de lo consagrado por la doctrina sobre el tema, también estaríamos ante un caso de afectación de la propiedad de los consorcios

con la orden coactiva apropiándose por tanto la administración de los bienes de dichas entidades. Sobre el particular, la profesora Carmen Robles Moreno nos ilustra que la no confiscatoriedad podría presentarse en dos situaciones; una primera referida al ámbito cualitativo cuando se ejecuta una sustracción ilegal de la propiedad por afectación a otros principios constitucionales tributarios como hemos señalado anteriormente, y una vertiente cuantitativa, en donde se plasma una excesiva onerosidad del tributo que afecta parte sustancial del patrimonio o rentas del consorcio o porque excede todas las posibilidades económicas (Robles, 2008).

- La decisión del Tribunal Fiscal de no permitir la participación de los consorcios con contabilidad independiente en procedimientos administrativos tributarios de uno de sus consorciados en los que se ven afectados bienes del consorcio no garantiza la seguridad jurídica para que estos se animen a invertir en el mercado sin el riesgo de ver afectados sus bienes e intereses ante incumplimientos tributarios de alguno de sus consorciados. Uno de los elementos centrales del desarrollo del país en el punto de vista económico se refiere a la seguridad jurídica que el estado debe brindar a toda inversión financiera a desarrollarse. En tal sentido, una debida regulación con claro reconocimiento de la capacidad jurídica de los consorcios promovería el establecimiento de reglas y condiciones claras que permite a los inversores nacionales y extranjeros participar en nuestro desarrollo económico.

La actuación indebida del Tribunal Fiscal, por lo tanto, estaría generando un caos en el ámbito de las contrataciones estatales que requieren de la participación obligatoria del sector privado como corresponde al modelo económico social que nuestro país adopta en la actualidad.

- El reconocimiento propuesto se desarrollaría dentro de los procesos de cobranza coactiva desarrollados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT, con la finalidad de darle al consorcio la posibilidad de ejercer su derecho de defensa en procedimientos en los que se afecta sus bienes o intereses. En suma, proponemos un cambio en el tratamiento que brinda la Administración Tributaria respecto a la falta de reconocimiento de la capacidad procesal de los consorcios en los precedentes administrativos tributarios y se permita a los consorcios poder ejercer su legítimo derecho de

defensa ante procedimientos administrativos tributarios y en etapa de ejecución coactiva inclusive.

El Tribunal Fiscal conviene en considerar a que los consorcios no mantienen en realidad la categoría de deudores tributarios por lo que no se le otorga el reconocimiento a su capacidad procesal en procedimientos tributarios. Dicha afectación no considera la relevancia del reconocimiento que las leyes tributarias sobre impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas efectúan a favor de los consorcios, quienes inclusive ostentan un código de Registro Único de Contribuyentes (RUC) por el que se generan obligaciones de carácter tributario frente al Estado. Por tanto, frente a un incumplimiento por parte de los consorcios de sus obligaciones tributarias resulta consecuente e inmediato que se genere una acreencia a favor de la SUNAT por lo que mantendrían claramente la calidad de deudor tributario. La generación misma de la obligación tributaria resulta de sustento para la configuración de la calidad de deudor tributario frente al incumplimiento de obligaciones de dicha índole; por lo que resulta errada la interpretación del Tribunal Fiscal en nuestro caso concreto de no considerar a los consorcios como deudores tributarios y, por ende, no tener capacidad para participar en procedimientos administrativos tributarios.

- Las medidas cautelares y en general todas las acciones de cobranza dirigidas contra los bienes o intereses del consorcio por deudas de uno de sus consorciados no tiene mayores y mejores sustentos que el simple porcentaje de participación del deudor en el consorcio. En este campo el criterio de una proporcionalidad matemática respecto del porcentaje de participación de una parte consorciada en el consorcio no justifica la vulneración de los derechos y principios constitucionales estudiados que excluya al consorcio como un ente jurídico propio para poder actuar en un procedimiento coactivo en la que sus bienes o intereses se vean en riesgo de pérdida parcial o total.

La relación de proporcionalidad del reparto de utilidades y obligaciones que las partes del consorcio puedan haber celebrado dentro de la manifestación de voluntad y libertad contractual que las ampara, constituye solamente un legítimo ejercicio de la contratación civil que el ordenamiento jurídico peruano reconoce. Dichas características del contrato son por naturaleza jurídica ajenas a las obligaciones que el consorcio mantiene frente a la administración tributaria. De ahí que justamente las normas tributarias estudiadas de impuesto a la renta y

general a las ventas reconozcan la capacidad tributaria de los consorcios con contabilidades independientes pues no resulta válido para cualquier efecto tributario mezclar, confundir o relacionar las cláusulas civiles del contrato de consorcio celebrado por sus partes, con las obligaciones tributarias que a dicha entidad jurídica les corresponda.

- Para un mayor abundamiento resulta particularmente rescatable y sustentable el reconocimiento normativo que la doctrina colombiana en particular desarrolla sobre la situación jurídica peruana de los consorcios, puesto que en dicho país existe una omisión de normas al respecto. Así, la Dra. Andrea Álvarez Acevedo manifiesta que si bien en Colombia no existe norma que determine la regulación de la capacidad jurídica de los consorcios dentro de la contratación con el Estado, en el caso del Perú sí se han establecido un marco normativo sobre las contrataciones estatales y en particular rescata el conjunto de derechos y obligaciones que los consorcios mantienen como parte del contrato que se celebra con el Estado, dentro de las que se encuentran a las de tipo tributarios (Álvarez, 2012, p. 7). Con ello, la doctrina colombiana citada establece la hipótesis que si un consorcio tiene un reconocimiento expreso para celebrar un contrato con el Estado en la que se establecen determinadas obligaciones, y también derechos, dichas obligaciones también generan situaciones jurídicas en el campo del derecho tributario por lo que su reconocimiento de capacidad jurídica no sólo debe entenderse desde el campo de vista meramente contractual, sino que a raíz justamente de dicho reconocimiento, la capacidad material se convierte en capacidad procesal en cuanto se ejerzan derechos referidos a procedimientos administrativos, dentro de los cuales podemos encontrar a los de tipo tributario.

## Bibliografía

### Libros

- Carnelutti, F. (1973) *Instituciones del Proceso Civil*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa – América.
- Echarri, A. (2000) *Joint Venture*. Madrid: Fundación Confemetal.
- Elías, E. (2000) *Derecho Societario Peruano: Ley General de Sociedades del Perú, Tomó 2*. Trujillo, Normas Legales.
- Fernandez, C. (1999) (Ed.) *Derecho de las Personas, 8va Edición*. Lima: Grijley.
- García, V. (1998) (Ed.) *Análisis sistemático de la Constitución Peruana de 1993, Tomo II*. Lima: Fondo de Desarrollo Editorial de La Universidad de Lima.
- Gómez Bermeo, H. (2014) (Ed.) *Análisis y aplicación legal de los contratos asociativo*. Lima: ECB Ediciones.
- Guzmán, C. (2013) (Ed.) *Manual del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Pacifico Editores
- Morón, J. (2006) (Ed.) *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Monroy, J. (1987) (Ed.) *Temas de Proceso Civil*. Lima: Studium.
- Montoya, U., Montoya U. y Montoya H. (2004) (Ed.) *Derecho Comercial*. Lima: Grijley.

### Artículos en Revistas

- Camacho, G. (2011) Los particulares como sujetos del procedimiento administrativo. *Revista de Derecho PUCP*, 67.
- Ferrero, A. (1999) Algunos apuntes sobre los contratos asociativos y su tratamiento en La Ley General de Sociedades Peruana. *Revista Ius Et Veritas*. Nº 18 p. 57.

- Garat, M. (2014) La Constitucionalización del Derecho Tributario. Las potestades y deberes del fisco ante el principio de aplicación integral. *Revista de Derecho. Publicación arbitrada de la Universidad Católica del Uruguay*,9.
- Gozaíni, O. (2016) Capacidad, legitimación y representación en el Código Civil y Comercial. *Revista La Ley*,149 p. 1174.
- Gutiérrez, J. (2010) El presupuesto procesal de la capacidad en las personas jurídicas, en especial las de Derecho Público. *Revista Chilena de Derecho*,36 (2).
- Hundskopf, O. (2004) Naturaleza del Contrato de Consorcio. *Revista Dialogo con la Jurisprudencia*,71. P.113.
- Medrano H. (2000) Impuesto a la renta y contrato de colaboración empresarial. *Revista Themis*, 41.
- Navarro, I. (2002) Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y consorcio. *Revista Peruana de Derecho de la Empresa*. Lima, 54.
- Nogueira, H. (2004) El Debido Proceso Legal en el Perú y el Sistema Interamericano de protección de Derechos Humanos: Jurisprudencia. *Revista Ius et Praxis*, 4, p. 103.
- Pazos, J. (2005) La capacidad de la persona jurídica. *Revista Ius Et Veritas*, 31, p. 105.
- Picón, J. (1998) Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la Legislación Peruana. *Revista Themis*, 41, p. 112.
- Priori, G. (2012) La Capacidad en el proceso Civil. *Revista Derecho & Sociedad PUCP*, 38.
- Romero, A. (2001) El control de oficio de los presupuestos procesales y la cosa juzgada aparente. La capacidad procesal. *Revista Chilena de Derecho*,288.
- Sotelo, E. (2000) Sujeción pasiva en la obligación tributaria. *Revista Derecho & Sociedad*, 15, p.193.
- Zegarra, A. (2010) Régimen General de los Contratos Asociativos Mercantiles. *Revista de Derecho de la Universidad de Piura*, Vol 11. p. 144.

### Legislación

- Constitución política del Perú (29 de diciembre de 1993) . Artículo 2.14. Cuarta edición recuperado de:  
[http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones\\_oficiales/img/Constitucion-Politica-2016.pdf](http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/Constitucion-Politica-2016.pdf)
- Congreso de la República (09 de diciembre de 1997), Ley General de Sociedades Ley N° 26887. Recuperado de:  
[http://spij.minjus.gob.pe/Leg\\_Basica/spij\\_VerDemo1.asp?tipo=1&hdnCodigoPagina=01025](http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij_VerDemo1.asp?tipo=1&hdnCodigoPagina=01025)

- Poder Ejecutivo (15 de abril de 1999), Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Decreto Supremo N°055-99-EF. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/>
- Poder Ejecutivo (08 de diciembre de 2004), Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>
- Jefatura del Estado, España (del 27 de noviembre de 2014), , Ley de Impuesto Sobre Sociedades, Ley 27/2014 recuperado de: <https://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12328.pdf>
- Jefatura del Estado, España (del 26 de mayo de 1992), Ley Sobre el Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, Ley 18/1982. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/1982/10/01/pdfs/A26892-26892.pdf>
- Congreso de Colombia (del 28 de octubre de 1993), Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, Ley 80 de 1993, recuperado de <http://elplayon-santander.gov.co/apc-aa-files/35306663376262336531316365373934/ley-80-93.pdf>
- Congreso de Argentina (del 30 de marzo de 1984) Texto ordenado Ley 19.550, Ley de Sociedades Comerciales, Decreto 841/84 recuperado de [http://spij.minjus.gob.pe/graficos/Legcomp/Sudamerica/Argentina/LEY\\_DE SOCIEDADES COMERCIALES.pdf](http://spij.minjus.gob.pe/graficos/Legcomp/Sudamerica/Argentina/LEY_DE_SOCIEDADES_COMERCIALES.pdf)

## Jurisprudencia

- Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo de Colombia, 25 de setiembre de 2013, ponente Mauricio Fajardo Gómez.
- Tribunal Constitucional, 17 de enero del 2002, Sentencia del Exp. 374-2001-AA/TC.
- Tribunal Fiscal, sala 07, 28 de febrero de 2012, Resolución N° 2891-07-2012.
- Tribunal Fiscal, sala 05, de 02 de agosto de 2012, Resolución 12591-05-2012.
- Tribunal Fiscal, Sala Plena, del 30 de Julio de 2012, Acuerdo de sala plena N° 16-2012.

## Artículos en internet

- Landa, C. (2002) Derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional, En Diké Portal de información y opinión legal PUCP, p.4. Recuperado de [http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/con\\_art12.PDF](http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/con_art12.PDF)
- Alvarez, A.(2012) La Capacidad Jurídica de consorcios y uniones temporales en el marco de la contratación estatal. Verba Iuris 27,105-124. Recuperado de <http://www.unilibre.edu.co/verbaiuris/27/la-capacidad-juridica-de-consorcios-y-uniones-temporales-en-el-marco-de-la-contratacion-estatal.pdf>