

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



“ANÁLISIS CRÍTICO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL
PARTÍCIPE NO DOMICILIADO QUE FORMA PARTE DE UN
CONSORCIO QUE NO LLEVA CONTABILIDAD INDEPENDIENTE
EN EL PERÚ”

Trabajo de investigación para optar el grado académico de
Magíster en Derecho Tributario

AUTOR

Paredes Velásquez, Claudia Patricia

ASESOR

Oyarse Cruz, Javier Gustavo

LIMA – PERÚ

Junio, 2020

RESUMEN EJECUTIVO

La economía peruana está creciendo a un ritmo lento, a pesar de los esfuerzos realizados por el Estado y los agentes económicos, es preciso continuar con políticas que logren el objetivo de disminuir la pobreza y brindar bienestar a la nación. Para ello el Estado desarrolla políticas económicas, entre ellas las tributarias que buscan coadyuvar al logro del objetivo mencionado, estas involucran no solamente a los agentes internos como los organismos estatales, las empresas y ciudadanos, sino también agentes extranjeros. Una de las formas de ejecutar políticas de mejoramiento de servicios públicos en beneficio de la nación, es la construcción de vías de comunicación, infraestructura para servicios de salud, infraestructura deportiva como en el caso de los Juegos Panamericanos Lima 2019, o asesoría especializada, entre otros.

Es así que, a través de la construcción de importantes proyectos, se logra estimular el crecimiento de la economía y se genera bienestar, dada la envergadura de estas actividades, este tipo de proyectos pueden ejecutarse a través de Consorcios, en donde por lo general, participan empresas nacionales y extranjeras que cuentan con la experiencia requerida para este tipo de proyectos. El objetivo de este trabajo es dilucidar el tratamiento tributario que debe aplicarse a los partícipes no domiciliados de Consorcios sin contabilidad independiente en el Perú, a la luz de las normas peruanas vigentes a la fecha, teniendo en cuenta la entrada en vigencia de las últimas modificaciones tributarias de octubre del 2018, puesto que inclusive con la última modificación no se da por solucionados los problemas que pueden originarse en la falta de claridad en la aplicación de las normas en cuanto al impuesto a la renta, y por otro lado esta falta de claridad también alcanza al tratamiento del Impuesto General a las Ventas en lo que se refiere al principio de neutralidad del IGV. Al parecer, la legislación tributaria no permitiría la participación de sujetos no domiciliados en consorcios, si bien la norma no lo indica tácitamente, la aplicación de las normas actuales nos llevaría a esa conclusión de que existe un vacío legal en la normativa actual, la que ha sido diseñada por el legislador con un alcance limitado, es decir que las normas están diseñadas únicamente para sujetos domiciliados. Inclusive tomando en cuenta los últimos cambios en la definición del Establecimiento Permanente en la ley del Impuesto a la Renta, en cuya aplicación práctica tenemos que los todos los consorcios deberían configurar un establecimiento permanente y por lo tanto domiciliarse, sin embargo, este caso no sería general, con lo cual, nos encontramos frente al mismo vacío legal

existente hasta el momento. Como veremos en el presente trabajo esta situación podría tener efectos negativos para el sujeto no domiciliado, y dependiente de la planificación tributaria que este pudiera aplicar, el efecto podría ser el aplazar el pago del impuesto a la renta a discreción del propio sujeto. En general, la falta de seguridad jurídica al respecto podría tener efectos negativos extrafiscales, tal como desincentivar la inversión extranjera tan necesaria para nuestro país.



ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	1
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	5
1.1 PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS.....	14
CAPÍTULO II. ESTADO DEL ARTE	15
2.1. NATURALEZA DEL CONTRATO DE CONSORCIO	15
2.2 RÉGIMEN DE LOS CONTRATOS DE CONSORCIO	16
2.3 TRIBUTACIÓN DE LOS SUJETOS NO DOMICILIADOS.....	20
2.3.1 Impuesto a la Renta	20
2.3.2 Impuesto General a las Ventas	24
2.4 APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DEL IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN CONTRATOS DE CONSORCIO SIN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE	27
2.5 DESIGUALDAD O DIFERENCIACION.....	31
CAPÍTULO III. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	35
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN	38
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	50
BIBLIOGRAFÍA	52

LISTA DE TABLAS Y GRÁFICOS

Tabla 1. Establecimiento permanente

Tabla 2. Tributación de los consorcios

Tabla 3. Comparación del efecto de la tributación de los Consorcios

Tabla 4. Análisis del crédito fiscal del IGV

Gráfico 1. Recaudación por operaciones con sujetos no domiciliados de 2005 a 2019
(En millones de soles)

Gráfico 2. Recaudación del Impuesto a la Renta con sujetos no domiciliados en el sector construcción de 2015 a 2019 (En millones de soles)



CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

La economía peruana durante los últimos tres decenios ha mostrado crecimiento sostenido, durante los años 1991 al 2015 la economía peruana ha crecido a una tasa promedio anual del 4.7%, estos resultados se dieron producto del cambio de políticas económicas que tuvieron como uno de sus principales objetivos darle fin a la inflación galopante e incrementar el crecimiento y desarrollo del país, lo que deriva en la disminución de la pobreza (INEI, 2015), lo que constituye un reto para los gobiernos y para el íntegro de la población, que ha superado crisis económicas y sociales indeseables durante los últimos treinta años. Este periodo de crecimiento coincide con la vigencia de la Constitución de 1993.

A la fecha, la expectativa de crecimiento para el año 2019 es del orden del 2.5% a pesar de la guerra comercial internacional, la crisis en Europa y de los impactos por escándalos de corrupción que han detenido o retrasado los proyectos de inversión que son tan necesarios para el crecimiento no solo del país, sino de toda la región latinoamericana. Como consecuencia negativa tenemos que se retrasa la creación de puestos de trabajo, la ejecución de gastos público que afecta la gigantesca cadena comercial, situación que crea incertidumbre tanto para inversionistas extranjeros como para los nacionales, (El Peruano, 2019), a pesar de ello, la economía peruana no ha parado de su crecimiento continuo.

Los resultados estadísticos señalados son producto, en parte, de que en el país se ejerza una economía social de mercado, tal como lo indica el artículo 58 de la Constitución del Perú. En este régimen, el Estado se convierte en un orientador del desarrollo del país, siempre, claro está, con respecto de los derechos fundamentales de las personas, dentro de los cuales, es preciso resaltar el principio-derecho de igualdad ante la ley, que constituye uno de los valores más importantes del orden constitucional.

Así tenemos que para lograr el crecimiento de la economía y por consiguiente el bienestar de la población, es necesario lograr el dinamismo de los agentes económicos, este dinamismo se puede ver expresado en el fenómeno de la globalización, que permitió que el comercio internacional se desarrolle en mayor medida en el Perú junto con otras regiones del mundo.

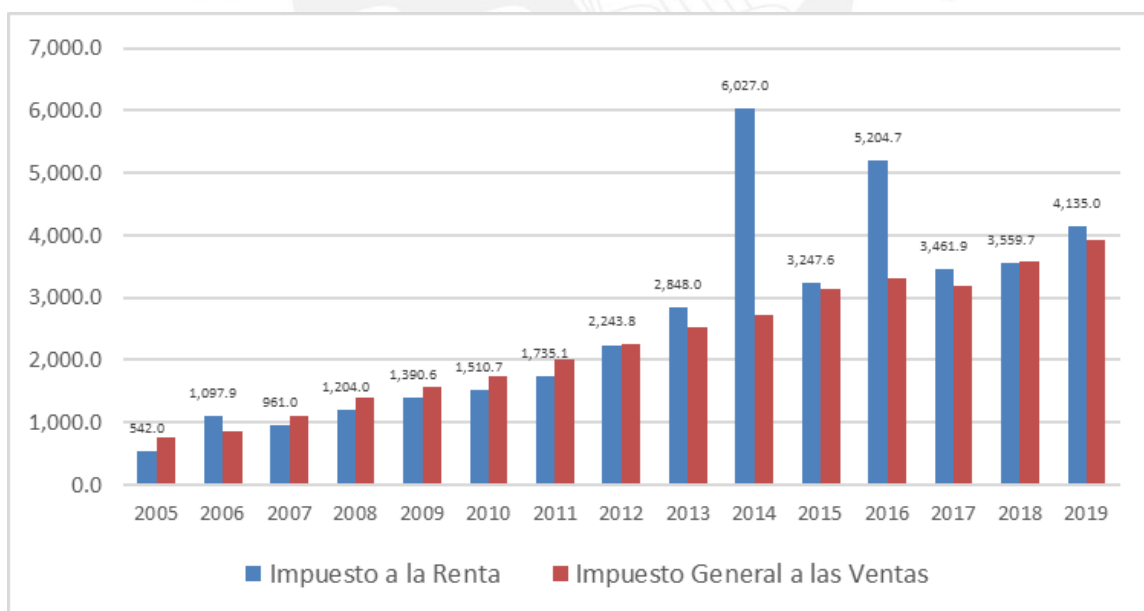
Uno de los aspectos positivos de la globalización es que las operaciones con estos agentes que pueden ser inversionistas, importadores de materias primas u otros,

aportan al crecimiento del PBI, se crean puestos de trabajado, aportan tecnología y conocimiento, entre otros beneficios, pero también tiene un efecto negativo, al depender de las economías de esos otros Estados o regiones y sus prácticas, lo que suceda en aquellas regiones repercutirá en nuestro país de manera directa o indirecta.

En ese sentido, el Estado Peruano ha suscrito diversos Tratados de Libre Comercio, además de Convenios para Evitar la Doble Imposición con distintos países, más adelante se comentarán las implicancias de estos Convenios en el tema de este trabajo, estos tratados tienen entre sus principales objetivos incrementar la relaciones comerciales entre los países firmantes, lo que tiene como una de las consecuencias deseadas, incrementar el bienestar de las naciones de los países a través del crecimiento y desarrollo económico.

Así las cosas, debe observarse que en paralelo a la apertura de los mercados y el crecimiento económico que se genera, también se genera una evolución en el nivel de recaudación de impuestos que gravan los ingresos y el consumo producidos por el aumento del tráfico internacional de bienes y servicios, tal como se aprecia en el gráfico siguiente.

Gráfico 1 Recaudación por operaciones con sujetos no domiciliados de 2005 a 2019 (En millones de soles)



Fuente: SUNAT, 2013

Ahora bien, a propósito del crecimiento económico, se tiene que uno de sus pilares es la construcción. El Estado requiere de la ejecución de obras de gran envergadura y también permitir y fomentar la construcción privada, como el denominado “boom de la

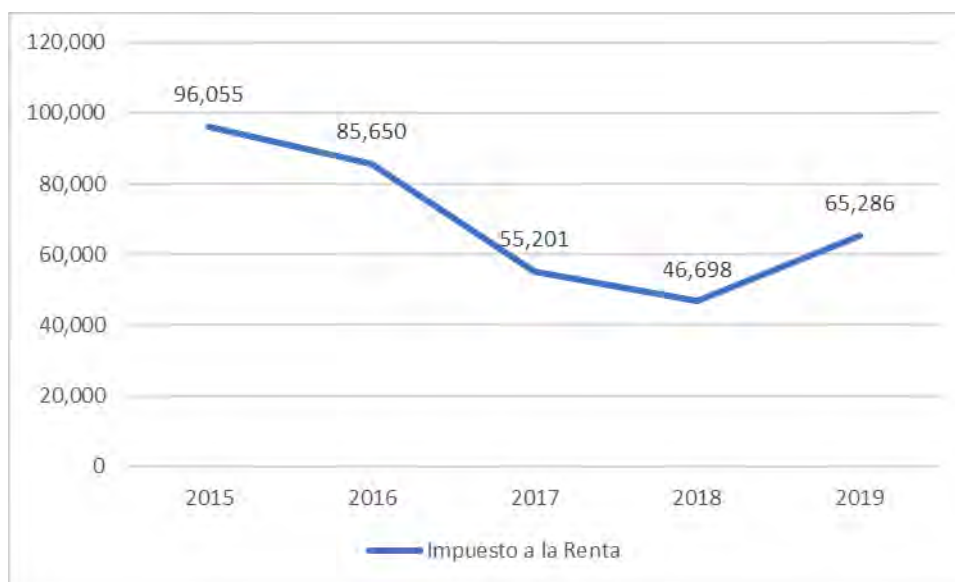
construcción” que beneficia directamente a millones de familias, o como la construcción de la Villa Panamericana, la construcción o habilitación de campos deportivos que son tan necesarios para la juventud, que además de tener una relación directa con el crecimiento de la economía en términos monetarios, coadyuva a cumplir otros objetivos que son trascendentales para el gobierno, como son la salud física y mental de la población. Es decir que las políticas públicas no derivan únicamente en el mejoramiento medido en términos monetarios, sino que se desarrollan externalidades beneficiosas que generan bienestar en la población.

El Estado está obligado a dotar de servicios que son requeridos no solo por los ciudadanos en territorio nacional sino también fuera del este, como en es el otorgamiento de Pasaportes en los consulados del Perú en otros Estados, o permitir a los peruanos en cualquier parte del mundo, acceder a servicios que el Estado está obligado a brindar de manera eficiente y oportuna, servicio que se ha realizado exitosamente a través de un consorcio franco-mexicano (Migraciones, noviembre 2015).

Para la ejecución de estas obras, el Estado puede solicitar la participación de terceros, dada la complejidad de éstas, además en algunos casos, resulta improbable que una sola entidad cuente con los medios y recursos necesarios para cumplir con los contratos de estas obras o servicios porque no cuentan con la experiencia, ni la tecnología, ni el conocimiento, ni los recursos necesarios, por lo que las entidades postoras a los concursos públicos realizados por el Estado, pueden asociarse bajo distintas modalidades de colaboración empresarial con empresas del exterior, siendo la más usada la del consorcio. Por otro lado, recordemos que entidades privadas también pueden requerir realizar importantes obras que requieran aportes significativos de tecnología o conocimiento especializado desarrollado en el exterior, como en el caso de proyectos de empresas mineras, petroleras o de construcción, por lo que el consorcio puede ser usado tanto en la actividad pública como en la privada.

Aunque no se tienen datos precisos de la recaudación que generan los consorcios con sujetos no domiciliados, se puede apreciar que desde el año 2015, la SUNAT provee información estadística de la recaudación por el Impuesto a la Renta de no domiciliados por CIIU (Clasificación Industrial Internacional Uniforme), Revisión 3, Sección F, 45 Construcción, obteniéndose la siguiente gráfica:

Gráfico 2 Recaudación del Impuesto a la Renta con sujetos no domiciliados en el sector construcción de 2015 a 2019 (En miles de soles)



Fuente: SUNAT, 2013

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que dicha aproximación es sesgada, ya que la colaboración empresarial dentro de un consorcio, puede ser de distintas formas (aportes, prestación de servicios, venta de bienes), lo que va de la mano con su caracterización; y además dependerá del tratamiento de dicha figura para efectos tributarios, aspecto que se aborda a continuación.

Como se ha mencionado, una de las formas de colaboración empresarial es el Consorcio, que no son más que contratos suscritos por entidades que tienen objetivos comunes, no se trata de una fusión de empresas, es decir que no se trata del nacimiento de una entidad nueva con personería jurídica desde el punto de vista del derecho civil, el objeto del consorcio tiene un fin específico y cumplido este objetivo el contrato debería extinguirse (Picón, 2000, p. 107).

En la legislación peruana, el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que cada parte contratante podrá llevar la contabilidad del consorcio que le corresponda en caso de que no sea posible llevar la contabilidad del consorcio de manera independiente a la de sus socios. En caso de que el contrato asociativo tenga un plazo de vencimiento menor a tres años, cada partícipe podrá contabilizar sus operaciones o uno de los partícipes podrá llevar la contabilidad del consorcio. El encargado de llevar la contabilidad del consorcio, el operador, debe ser partícipe en el contrato de consorcio (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004).

Asimismo, según lo dispuesto por el inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, el consorcio o contrato asociativo es considerado como un contribuyente cuando

éste lleva contabilidad independiente (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004), a pesar de que para efectos civiles estos contratos no constituyen una persona jurídica. En el presente trabajo nos enfocaremos en los contratos de consorcio que no llevan contabilidad independiente.

Los partícipes de un consorcio pueden ser personas jurídicas domiciliadas o no domiciliadas en el Perú, en el caso que un partícipe que tenga la condición de no domiciliado según lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta, deberá asumir derechos y obligaciones en la parte que le sea correspondiente de acuerdo lo estipulado en el contrato asociativo, y dado que es un sujeto que no lleva contabilidad en el Perú, además por su condición de no domiciliado, sus obligaciones tributarias son diferentes a las del domiciliado en términos de Impuesto a la Renta.

Las obligaciones de un sujeto domiciliado receptor de rentas de tercera categoría son distintas que las del sujeto no domiciliado que percibe rentas de fuente peruana por actividades empresariales, tales obligaciones del sujeto receptor de rentas de tercera categoría son, entre otras, inscribirse en el RUC, llevar libros de contabilidad, emitir comprobante de pago, realizar declaraciones juradas informativas y determinativas, comparecer ante la Administración Tributaria; estas son obligaciones que no alcanzan a los sujetos no domiciliados.

En este contexto, el presente trabajo se va a referir al tratamiento tributario de las operaciones que realicen los partícipes no domiciliados que formen parte de un contrato de consorcio que no lleva contabilidad independiente en el Perú, y como la nota distinta del régimen tributario aplicable a dicho tipo de consorcio, contrae consecuencias jurídicas que difieren de la forma de cómo tributan normalmente los sujetos no domiciliados perceptores de rentas de fuente peruana, sin que medie un contrato como el señalado. Así, se tiene que a partir del Documento de atribución, mediante el cual el operador del contrato atribuye ingresos, costos y gastos a los partícipes, genera que estos últimos tributen sobre renta neta, lo que es contradictorio con el tratamiento general a los sujetos no domiciliados que tributan usualmente sobre el importe percibido sin deducciones de ningún tipo. En ese sentido, se plantea la pregunta de si el hecho de haber suscrito un contrato de consorcio es una razón suficiente para justificar que los sujetos no domiciliados partícipes tributen sobre renta neta a diferencia de la generalidad de los casos. Cabe añadir que no se analizarán los casos en el que Perú haya suscrito un Convenio para Evitar la Doble Imposición con el país de residencia del partícipe no domiciliado.

Por otro lado, abordaremos el tratamiento tributario del Impuesto General a las Ventas desde dos puntos de vista. El primero, la posibilidad de que en base a una posición institucional de la Administración, el operador no domiciliado pueda atribuir en el porcentaje pactado en el contrato, parte de las ventas facturadas al cliente final, al partícipe no domiciliado, el cual no constituye un sujeto del Impuesto General a las Ventas y por tanto, no puede liquidar y pagar dicho impuesto directamente, dadas las obligaciones formales que ello conlleva. El segundo, respecto de la atribución que debe realizarse del crédito fiscal, en el tiempo podría ser imposible que este pueda ser recuperado por el inversionista extranjero, encareciendo los costos de inversión; puesto que, por la oportunidad en que se genera el impuesto bruto al emitir el comprobante de pago por el anticipo inicial, quien recibe la carga tributaria de tener que liquidar el tributo mensual es el partícipe operador domiciliado, quien para no soportar toda la carga tributaria del Impuesto General a las Ventas y atribuir este en el porcentaje estipulado en el contrato del consorcio a sus demás partícipes, debería estar en la capacidad de atribuir la carga del impuesto; sin embargo, vemos que en la práctica esto no se cumple. Por un lado, en la realidad sucede que los anticipos son otorgados en un plazo en el que difícilmente el operador cuenta con los comprobantes de atribución, y si los tuviera en ese mismo periodo, la norma referente a la atribución se refiere a que se atribuyen costos, ingresos, gastos y crédito fiscal, no se refiere al impuesto bruto.

Las situaciones descritas generan dudas importantes en cuanto a la aplicación de la normativa vigente para los consorcios sin contabilidad independiente, a diferencia de los consorcios con contabilidad independiente, puesto que estos últimos son calificados en la Ley del Impuesto a la Renta como contribuyentes del impuesto con personería jurídica de la de sus partes.

La legislación tocante a los consorcios parecería no contemplar el caso en que alguno de los partícipes sea un sujeto no domiciliado, este aparente vacío legal podría tener como consecuencia el tratamiento tributario desigual entre los sujetos no domiciliados que participen de un consorcio sin contabilidad independiente y otro sujeto no domiciliado que no utilice un consorcio para la obtención de rentas en el Perú.

Como veremos en el desarrollo del trabajo, el vacío normativo existente tendría como consecuencia que los no domiciliados partícipes de un consorcio sin contabilidad independiente se encuentren en una posición tributaria más ventajosa que aquellos sujetos no domiciliados que no realicen sus actividades a través de un Consorcio, en tanto estos no configuren establecimiento permanente.

En este contexto es preciso señalar que desde el primer momento en que se realizan actividades en la ejecución de contrato, van surgiendo derechos y obligaciones con terceros, entre ellos el propio Estado. En el caso que el partícipe no domiciliado no cumpla con estas obligaciones o las cumpla con defectos, cabe hacer la pregunta de cuál es el tratamiento tributario aplicable a los sujetos no domiciliados por sus actividades en calidad de partícipes en un consorcio sin contabilidad independiente, y su relación con el partícipe operador del consorcio, que en todos los casos se trata de un sujeto domiciliado.

Como hemos identificado, la configuración de un Establecimiento Permanente del Consorcio es capital para determinar el tratamiento tributario correcto de las rentas obtenidas por este, puesto que, el Consorcio configura un EP, se convierte en contribuyente del impuesto, cuyas rentas obtenidas de fuente peruana estarán gravadas sobre base neta, permitiéndosele deducciones para la determinación de la renta neta imponible, en este caso las normas que se aplican a las rentas de los partícipes en forma de dividendos.

Al respecto, durante la preparación de este trabajo se ha publicado el Decreto Legislativo 1424, publicado el 12 de setiembre del 2018, el cual, entre otras modificaciones, ha incorporado el artículo 14B en la Ley del Impuesto a la Renta (D. Leg. 1424, 2018), en el mencionado artículo se dispone la configuración de un establecimiento permanente, incluyendo en estas definiciones supuestos adicionales a los que ya estaban contemplados en el artículo 3 del Reglamento de la Ley de Renta.

En el mencionado decreto se considera establecimiento permanente a las obras de construcción y la prestación de servicios por más de ciento ochenta y tres (183) días en un periodo de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para evitar la doble imposición (D. Leg.1424, 2018).

Al respecto, queda claro que, con esta incorporación del artículo 14-B referido a los contribuyentes de la Ley del Impuesto a la Renta, se ha tenido como objetivo solucionar un problema en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, cuando se indicaba que configuraba Establecimiento Permanente (EP) la prestación de servicios por más de ciento ochenta y tres (183) días, mientras que en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente hasta 31 de diciembre de 2018, no se contemplaba ese supuesto para la configuración del EP.

Así también, en el numeral 4 del artículo 14-B de la Ley del impuesto a la Renta, vigente a partir del 01 de enero del 2019, se dispone que se considera que, entre otras, una entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior cuenta con varios EP cuando

tenga en el país varios lugares fijos de negocios y se trate de actividades y gestión claramente diferenciadas una de las otras y además cumpla con los requisitos para ser considerado un establecimiento permanente (EP), aquella tributará de manera diferenciada por cada EP (D. Leg. 1424, 2018).

Esta incorporación normativa de la configuración de EP constituye un importante cambio en la legislación interna, y en cuanto al presente trabajo constituye un límite diferenciador en el tratamiento de las rentas obtenidas por los partícipes de los consorcios, cuando estos son no domiciliados. En otras palabras, un consorcio que cumpla con las características de configuración de un EP se convierte en un contribuyente del impuesto de acuerdo con el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, y por lo tanto sujeto a las obligaciones formales y sustanciales, tales como la llevanza de libros contables, que comentamos anteriormente, y lo principal en este sentido es la configuración de domicilio, y por consecuencia estará sujeto a la aplicación de las normas del impuesto la renta que le sean pertinentes en cuanto a la determinación de renta neta, pérdidas tributarias compensables, saldos a favor entre otros.

Hasta antes de la publicación de Decreto Legislativo 1424, únicamente los consorcios con contabilidad independiente eran considerados contribuyentes de acuerdo con el Art. 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, y por otro lado en el caso de los consorcios sin contabilidad independiente, en virtud del artículo 65 de la Ley, que cumplieran con los requisitos para constituir un establecimiento permanente, se convertían en contribuyentes del impuesto, sujetos a las obligaciones sustanciales y formales con carácter mandatorio.

En este sentido, si un partícipe no domiciliado cumplía con los requisitos de un establecimiento permanente, estaría gravado por sus rentas netas de tercera categoría, tributando únicamente por las rentas de fuente peruana.

Considero que es importante dilucidar estos conceptos con la finalidad de contar con un marco regulatorio determinado desde el derecho positivo, que dote de reglas claras para aquellos inversores extranjeros que realicen actividades empresariales en el país, así como para aquellos sujetos domiciliados en el país que opten por asociarse con aquellos inversionistas no domiciliados. La responsabilidad solidaria, si la hubiera, no será analizada en el presente trabajo.

Por otro lado, es preciso indicar que la introducción de la definición del establecimiento permanente en la Ley, ampliando la definición que contenía el Reglamento, en el sentido de comprender el establecimiento permanente temporal por obras de construcción y servicios con duración mayor a 183 días, en línea con los convenios para evitar la doble

imposición celebrados en el país, no ha dado respuesta al problema de este trabajo, consistente en determinar el tratamiento tributario de las rentas de los sujetos no domiciliados que forman parte de un Consorcio sin contabilidad independiente, considerando que el sujeto no domiciliado partícipe debe tributar aplicando las normas que se aplican a los sujetos no domiciliados en el Perú, y aplicarles también normas que han sido diseñadas para sujetos domiciliados (determinación sobre renta neta), y en caso sea imposible su aplicación, es posible que sea el operador en quien recaiga la carga tributaria del sujeto no domiciliado, en calidad de agente de retención. En el siguiente capítulo abordaremos casos concretos que nos ayuden a entender mejor el caso en particular.

Tabla 1. Establecimiento permanente

Servicios por más de 183 días por parte del SND		
NO EP	31/12/2018	SI EP
Se grava el pago o acreditación		Se grava rentas netas

Con la finalidad de dar solución al problema planteado debemos tomar en cuenta algunos conceptos tributarios generales y regulaciones que son parte de la normativa vigente, la misma que debería ser aplicable a los sujetos domiciliados como a los no domiciliados que resulten ser sujetos pasivos de la obligación tributaria en las mismas condiciones. Sin embargo, resulta importante conocer si es posible aplicar de la misma manera la normativa a los sujetos no domiciliados en un caso concreto, que es cuando un sujeto no domiciliado sea partícipe de un consorcio sin contabilidad independiente, y cuyo operador es un sujeto domiciliado.

En resumen, la falta de normas claras en cuanto al tratamiento tributario de los sujetos no domiciliados en los consorcios, crea inseguridad jurídica a los inversionistas.

Por otro lado, la falta de claridad podría ser aprovechada para realizar planificación fiscal, donde por la aplicación de las normas a los sujetos no domiciliados, podría ser posible que no se tribute o se tribute cuando las partes decidan en qué momento tributar, porque recordemos que la obligación tributaria para los sujetos no domiciliados se da en el momento del pago, no de la atribución de ingresos, por lo que si el operador decide no realizar ningún pago o pagarle dentro de cierto número de meses o años, no se dará por originada la obligación de tributar por parte del no domiciliado.

1.1 PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS

El objetivo principal de este trabajo es lograr determinar el correcto tratamiento tributario de las obligaciones de un sujeto no domiciliado que es partícipe de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente y que no configura como un establecimiento permanente en los Convenios para evitar la doble imposición, ni en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

Así también intentaremos identificar si existe un vacío normativo en el caso materia de análisis, e identificar si se vulnera el principio de igualdad ante la ley entre los sujetos no domiciliados que participen de un consorcio sin contabilidad independiente con respecto de sujetos no domiciliados que obtengan rentas sin contar con la participación de un consorcio. En caso de determinar que ello es así, propondremos la modificación del articulado pertinente a efectos de estandarizar el tratamiento tributario de sujetos no domiciliados en cumplimiento del citado principio.

Por último, exponer que existe vulneración al principio de neutralidad del Impuesto general a las Ventas cuando por cuestiones administrativas se imposibilita al consorcio y por ende a sus partícipes el uso oportuno del crédito fiscal, de manera que propondré que se pueda evaluar la posibilidad de la devolución de crédito fiscal acumulado al final del contrato por el sujeto no domiciliado, con la finalidad de no castigarlo encareciendo sus costos con el impuesto general a las ventas, el mismo que por su característica neutral no debería impactar los resultados del contrato.

CAPÍTULO II. ESTADO DEL ARTE

2.1. NATURALEZA DEL CONTRATO DE CONSORCIO

De acuerdo con el artículo 445 de la Ley General de Sociedades, el contrato de consorcio:

Es el contrato por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía.

Corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido. Al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato. (Ley 26887,1997)

Sobre el particular, Talledo Mazú (1999, p. 31), refiere que fluyen de la citada definición cuatro notas que hacen a la esencia del contrato: desarrollo conjunto de determinado negocio o empresa; la participación activa y directa de las partes; la obtención de un fin económico; y el mantenimiento de la propia autonomía. Asimismo, agrega otras notas, que según el autor, puede ser derivadas complementariamente de la regulación del mencionado contrato. Estas son: inexistencia de un patrimonio común en explotación y carencia de personalidad jurídica; vinculación directa de las partes con terceros, individualmente y en conjunto; y administración centralizada con intervención de las partes.

Cabe indicar que algunas de las notas distintivas derivadas que anota el autor, se encuentran expresamente recogidas en la Ley General de Sociedades, como es que el contrato de consorcio, en tanto contrato asociativo, no genera una persona jurídica (artículo 438); razón por la cual, los bienes que los miembros del consorcio afecten al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido, continúan siendo de propiedad exclusiva de éstos, y la adquisición conjunta de determinados bienes se regula por las reglas de copropiedad (artículo 446), y finalmente, cada miembro del consorcio se vincula individualmente con terceros en el desempeño de la actividad que le corresponde en el consorcio, adquiriendo derechos y asumiendo obligaciones y responsabilidades a título particular.

En cuanto a la nota distintiva de la administración centralizada con control de las partes, Talledo (1999, p. 34) señala que: Aun cuando el consorcio no es persona jurídica y aunque la Ley General de sociedad nada prevé al respecto, característicamente su

administración es asumida por uno de los miembros, la cual suele ser la empresa líder del consorcio. En adición a ello, indica que la administración centralizada surge de la necesidad de ensamblar las actividades desplegadas por cada parte y de atender las funciones administrativas propiamente dichas.

2.2 RÉGIMEN DE LOS CONTRATOS DE CONSORCIO

Hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27034, publicada el 30 de diciembre de 1998, que modificó la Ley del impuesto a la Renta, el régimen tributario de los contratos de colaboración empresarial consistía en que cada partícipe tributara de manera independiente las rentas obtenidas por el contrato de colaboración empresarial que le fueran atribuidas de conformidad con lo acordado por las partes, es decir, existía un régimen de transparencia fiscal (Araoz&Ramírez-Gastón, 2007, p.248), lo cual era conforme con la naturaleza de dichos contratos, dado que tienen como una de sus principales notas distintivas, el hecho de que su celebración no origina la creación de una nueva persona jurídica, según lo indicado anteriormente.

Con las modificaciones introducidas por la Ley N° 27034, se introdujo el inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual constituyen personas jurídicas, y por tanto contribuyentes del mencionado impuesto, entre otros, los joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes; siendo que conforme al artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado también por la citada Ley N° 27034, los citados contratos, que sean perceptores de rentas de tercera categoría, deben llevar contabilidad independiente a la de sus socios (Araoz&Ramírez-Gastón, 2007, p.248). Es así que se dotó a dichos contratos de tener capacidad jurídica de carácter ficticio y que puedan ser considerados sujetos pasivos del Derecho Tributario (Ariñez, M. 2017).

En consecuencia, se establece como regla general, que los contratos de consorcio mencionados ya no son transparentes desde el punto de vista fiscal, sino que se encuentran obligados a llevar contabilidad y tributar como un contribuyente, de manera independiente a sus partes, estando obligados a cumplir con las obligaciones formales y sustanciales que estén contempladas en las normas, tales como inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, llevar libros contables, y tributar directamente el impuesto del que sean contribuyente, entre otros.

No obstante lo expuesto, el artículo 65 también establece excepciones a la obligación de llevar contabilidad independiente, cuando ello no sea posible por la modalidad de la

operación, en cuyo caso corresponderá que cada parte contabilice las operaciones que le corresponda, o que uno de los partícipes lleve la contabilidad del contrato, el cual se denominará operador. En el primer supuesto se requiere que la Administración autorice al consorcio a no llevar contabilidad independiente, operando la aprobación tácita cuando transcurran 15 días de presentada la solicitud; mientras que en el segundo supuesto, solo se requiere que se comunique a la Administración dicha opción.

En estos casos, en los cuales el contrato no lleva contabilidad independiente de sus partes, los contribuyentes del impuesto serán cada uno de los partícipes, por la parte de las rentas (o pérdidas, de ser el caso) que le son atribuidas al cierre de cada ejercicio de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 29 de la Ley del Impuesto a la Renta, manteniéndose para dicho caso, el régimen de transparencia fiscal, similar al que regía antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 27034.

Cabe anotar que dada la amplitud del segundo supuesto para no llevar contabilidad independiente, consistente en que el contrato no tenga una duración mayor a tres años y que la misma no requiera de una autorización previa por parte de la Administración, implica en la práctica que los contratos sin contabilidad independiente se convierta en la regla general para proyectos u obras menores a tres años, toda vez que resulta conveniente ahorrar el costo adicional de llevar una contabilidad adicional.

En cuanto al Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con el numeral 9.3 del artículo 9 de la Ley del citado impuesto, se dispone que también son contribuyentes del Impuesto la comunidad de bienes, los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento. Lo que implica que, al igual que en el Impuesto a la Renta, el contrato se considere un sujeto distinto de sus partes integrantes o partícipes, es decir como una persona jurídica independiente.

Por el contrario, cuando el contrato de consorcio no lleva contabilidad independiente, contrario sensu, no se genera un nuevo sujeto del impuesto, distinto de los partícipes, lo que implica que, por ejemplo, de acuerdo con el inciso n) de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, no se considere una operación gravada con el impuesto, ya que el consorcio, al no tener personalidad, no puede configurarse como contraparte adquirente.

Así también lo refiere Talledo (1998, p. 46), para quién, cuando cada parte del consorcio lleva el registro contable de las operaciones el consorcio no es considerado un tercero

(sujeto distinto de las partes), por ende, las prestaciones cumplidas por las partes a favor del consorcio se consideran operaciones realizadas consigo mismas y no con tercero.

En el mismo sentido, tampoco se considera una operación gravada, de conformidad con el inciso o) del artículo 2 de la referida ley, la atribución que realice el operador del contrato de consorcio sin contabilidad independiente, de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra en común, objeto del contrato, en la proporción que corresponda a cada parte contratante.

Ahora bien, sin perjuicio de que la atribución de bienes y servicios por parte del operador a los partícipes no se considere una operación gravada, en tanto dichos bienes y servicios están destinados al contrato de consorcio, la norma prevé que el crédito fiscal generado por dichas operaciones sea distribuido en los consorciados de conformidad con los porcentajes pactados por ella. Así se tiene que de acuerdo con el último párrafo del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, en los casos de consorcios u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, el operador atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el impuesto que hubiese gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción. Agrega la citada norma que dicha atribución deberá ser realizada mediante documentos cuyas características y requisitos serán establecidos por la SUNAT.

En efecto, conforme a la a la Resolución de Superintendencia N 022-98-SUNAT, artículo 2, se dispone que el “Documento de Atribución” es aquél que emite el operador para que los demás partícipes de un consorcio que no llevan contabilidad independiente a la de sus socios, puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, y en el artículo 3 de la citada resolución, se establece que el Operador sólo emitirá documentos de atribución cuando sea el encargado de realizar la adjudicación a título exclusivo de bienes obtenidos por la ejecución del contrato o de la sociedad de hecho, o cuando distribuya ingresos y gastos a los partícipes.

Asimismo, mediante Resolución de Superintendencia N° 025-97/SUNAT, se dispuso que, considerando que el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que a efecto de registrar los comprobantes de pago en el Registro de Ventas e Ingresos y en el Registro de Compras, se debe consignar el tipo de documento de

acuerdo a la codificación que apruebe SUNAT, se incorpora con el código 25 el “Documento de Atribución”.

Como puede observarse de las normas en comentario, tratándose de contratos de consorcio que no lleven contabilidad independiente, en los cuales se designe operador, las operaciones de venta o compra de bienes o servicios que realice este último como parte de la ejecución del objeto del contrato de consorcio, serán atribuidas en el porcentaje que se haya establecido en el mencionado contrato, a los demás partícipes del contrato, a través de la emisión del “Documento de Atribución”, por parte del operador.

Así también ha sido reconocido en el Informe N° 162-2003-SUNAT/2B0000, en el cual se consultó a la Administración si para efectos del Impuesto General a las Ventas existe la obligación por parte del operador de declarar mensualmente los ingresos obtenidos por los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, o es válido que dichos ingresos se atribuyan a los partícipes de dichos contratos; respondiendo al respecto, que los partícipes de dichos contratos, en su condición de contribuyentes del impuesto, están obligados a declarar y pagar el impuesto por las operaciones gravadas con el mismo, para lo cual los ingresos obtenidos en la realización del negocio o actividad empresarial común, materia del contrato de colaboración empresarial, deben serles atribuidos por el operador.

Cabe señalar, que en adición a lo expuesto, conforme al Informe N°076-2012-SUNAT/4B0000, la Administración Tributaria en respuesta a una consulta respecto de si en un contrato de consorcio cuyos partícipes sean una empresa domiciliada y una no domiciliada, que tenga una duración menor a tres (3) años, es obligatorio que el operador sea la empresa domiciliada, aquella indicó que teniendo en cuenta que los sujetos no domiciliados cuyas rentas están sujetas a retención en la fuente, no pueden inscribirse en el RUC de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N 022-98-SUNAT, estos últimos no pueden ser operadores del consorcio sin contabilidad independiente, y por tanto, concluyó que únicamente pueden ser operadores los partícipes domiciliados en el país.

De acuerdo con el citado informe, se aprecia que la Administración Tributaria reconoce la posibilidad de que un contrato de consorcio sin contabilidad independiente sea integrado por un sujeto domiciliado y otro sujeto no domiciliado, por lo que resulta importante establecer el modo de tributar de los sujetos no domiciliados en el país con relación al Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, a efecto de evaluar

su relación con el régimen descrito aplicable a los contratos de consorcio sin contabilidad independiente.

2.3 TRIBUTACIÓN DE LOS SUJETOS NO DOMICILIADOS

2.3.1 Impuesto a la Renta

En tributación internacional se han considerado dos principios con la finalidad de imponer gravamen en las rentas de los países, estos son el principio personalista o subjetivo y principio de territorialidad o criterio objetivo. El primero se basa en la pertenencia del contribuyente al lugar donde obtiene la renta, es decir que toma en cuenta su domicilio o residencia. Por otro lado, el segundo principio que es el de territorialidad o también llamado de la fuente, toma en cuenta la relación que existe en el Estado o lugar donde el contribuyente obtiene las rentas (Durán, 2007, pp. 415, 416).

Al respecto, el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7 de la citada ley, el mencionado artículo establece que el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Las disposiciones normativas en comentario determinan lo que se conoce como la base jurisdiccional del Impuesto a la Renta, según las cuales, y de conformidad con los principios antes señalados, se establece un sistema de tributación de renta mundial para el caso de los sujetos domiciliados en el país; mientras que respecto de los contribuyentes no domiciliados, se limita la afectación del impuesto a las rentas de fuente peruana, es decir, se adopta un sistema de renta territorial (Durán, 2007, p. 429).

Cabe agregar que en este último sistema, se vincula al contribuyente o sujeto del impuesto en virtud de una situación objetiva, denominada también como criterio de conexión, que puede consistir en el lugar de realización de la actividad generadora de renta, el domicilio del pagador de la renta, o el lugar de utilización, uso o consumo del beneficio producido por la actividad generadora de renta, entre otros, que al arbitrio del

legislador representan un grado de conexión suficiente con el país de procedencia de la renta que se grava, y en consecuencia justifica la imposición al sujeto no domiciliado.

Así tenemos que con relación a las rentas generadas por actividades empresariales, conforme al inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran rentas de fuente peruana las originadas en actividades comerciales, civiles, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional; en los incisos , del referido artículo se establece que son rentas de fuente peruana las producidas por la prestación de servicios de asistencia técnica y servicios digitales que sean utilizados económicamente en el país; y en el caso de las regalías, se establece en el inciso b) del mismo artículo, que se considerarán aquéllas como renta de fuente peruana, cuando los bienes y derechos que las produzcan se utilicen económicamente en el país o las citadas regalías se paguen por un sujeto domiciliado (Decreto Supremo 179, 2004, art 9).

En todos los casos mencionados, se aplica la disposición establecida en el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, según la cual, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de esta ley, según sea el caso; siendo que conforme al inciso d) del último párrafo del citado artículo 76, la retención se aplicará sobre la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a otras rentas de la tercera categoría, excepto en los casos a que se refiere el inciso g) del presente artículo, referido a ganancias de capital.

Sin perjuicio de ello, una situación distinta se produce cuando la actividad desarrollada por el sujeto domiciliado configura, conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, como un establecimiento permanente. En efecto conforme al inciso e) del artículo 7 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1424, y vigente desde el 1 de enero de 2019, se consideran domiciliadas en el país las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Al respecto, resulta importante traer a colación lo indicado por Medrano, según el cual, en el caso de los establecimientos permanentes de los sujetos no domiciliados, “existe una simbiosis entre los conceptos de domicilio y fuente, porque si la norma se limitara a

considerar como domiciliados a las entidades que cita, la aplicación del artículo 6 de la ley las obligaría a pagar el impuesto por sus rentas de fuente mundial” (citado en García. M, 2010, p. 4).

Ahora bien, con la modificación dispuesta por el citado Decreto Legislativo N° 1424, se introdujo la definición del establecimiento a nivel legislativo, con ciertos cambios en relación a la definición reglamentaria, dentro de lo que más resalta la introducción del establecimiento permanente temporal. Así se tiene que según el artículo 14-B de la Ley del Impuesto a la Renta, configuran como establecimiento permanente, todo lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa o sociedad constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades, agregando que, en tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo antes dispuesto, constituyen establecimientos permanentes las sedes de dirección, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar, instalación o estructura fija o móvil, utilizada en la exploración, explotación o extracción de recursos naturales.

En adición a ello, se establece que también constituyen establecimientos permanentes las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con aquellos, y la prestación de servicios, cuando se realicen en el país para el mismo proyecto, servicio o para uno relacionado, si su duración es superior a ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para Evitar la Doble Imposición en cuyo caso ese será el plazo aplicable; y los agentes dependientes que actúen en el país por cuenta de una sociedad o empresa no domiciliada, concluyan habitualmente contratos o desempeñe habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la sociedad o empresa no domiciliada, y dichos contratos se celebren: i) en nombre de estas; o, ii) para la transferencia del derecho de propiedad o del derecho de uso de bienes de propiedad de estas o sobre los que estas tienen el derecho de uso; o, iii) para la prestación de servicios por parte de estas.

En estos casos, conforme al inciso h) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, el establecimiento permanente configurado, constituirá para efectos del citado impuesto, una persona jurídica, y por tanto, un sujeto receptor de rentas de tercera categoría¹,

¹ El inciso e) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14° de esta Ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.

de manera que se encontrará obligado a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, emitir comprobantes de pago por los ingresos por ventas de bienes o prestación de servicio que realice, llevar registros tributarios y registros contables según el nivel de ingresos registrados de acuerdo con el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, presentar las declaraciones mensuales por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta conforme al artículo 85 de la mencionada ley, y la declaración anual por la liquidación del mismo impuesto, sobre la renta neta imponible de fuente peruana generada durante el ejercicio gravable. Vale decir, que no le será aplicable la retención en la fuente a que hace referencia el artículo 76 antes mencionado.

Como puede observarse, si bien se mantiene la circunscripción de la base jurisdiccional aplicable al sujeto no domiciliado según el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta, al gravarse solo las rentas de fuente peruana, el método de gravamen varía sustantivamente, toda vez que ya no se aplica la retención en la fuente sobre el íntegro del monto pagado al sujeto no domiciliado por las rentas generadas por actividades empresariales, sino que las mismas deben ser computadas a lo largo del ejercicio económico correspondiente, por el establecimiento del sujeto no domiciliado, deducir de las mismas los costos y gastos incurridos para generarla, entre otros, y realizar el pago del impuesto directamente, que resulte de aplicar la tasa del 29,5% sobre la renta neta imponible resultante.

La diferencia anotada entre los tipos de gravámenes a los sujetos no domiciliados, también es analizada por Durán, quien los define como Modelo Analítico y Modelo Conglobante, respectivamente. Así señala que bajo el Modelo Analítico, aplicable al sujeto no domiciliado que no configura un establecimiento permanente, se establece un régimen impositivo en base a retenciones en la fuente, las cuales tendrán lugar en cada oportunidad que el comprador o usuario pague por la retribución al sujeto no domiciliado (agente de retención). En esta medida, el impuesto a la renta del sujeto no domiciliado se convierte en uno de realización inmediata calculado independientemente por cada tipo de renta obtenida; mientras que en el Modelo Conglobante, se aplica cuando el sujeto no domiciliado que configura un establecimiento permanente, y por ello le alcanza la condición de domiciliado según lo indicado también en el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, supuesto en el cual, tiene la obligación del cumplimiento de requisitos formales tales como la inscripción en el RUC, la emisión de comprobantes de pago, el llevado de la contabilidad, la determinación y pago de los impuestos de los que sea contribuyente (Durán, 2007, pp. 415 - 416).

2.3.2 Impuesto General a las Ventas

En el caso de operaciones con sujetos no domiciliados en el país, nuestra legislación ha optado por un esquema de “tributación en el país de destino”, mediante el cual se pretende que el gravamen sobre el consumo final recaiga en el sujeto domiciliado en el país que recibe el servicio brindado o adquiere el bien objeto de la venta, de manera que se han establecido como supuestos gravados la utilización de servicios en el país y la importación de bienes, respectivamente, de acuerdo con los incisos b) y e) del artículo de la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo el obligado al pago el usuario del servicio o el adquirente del bien.

Por otro lado, cabe señalar que mediante la modificación del numeral 9.3 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, realizada por el Decreto Legislativo N° 1395², se dispuso que también constituyen contribuyentes del impuesto, las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, considerados como tales de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

En tal sentido, en el caso que las operaciones realizadas por un sujeto no domiciliado configuren como un establecimiento permanente en el país, será este último, en su calidad de sujeto del impuesto, quién pague el Impuesto General a las Ventas que grave la venta de bienes o prestación de servicios, y ya no el usuario u adquirente de dichos bienes y servicios. Otra diferencia sustancial, será que el establecimiento permanente del sujeto no domiciliado, tendrá derecho a deducir del impuesto que grave sus operaciones de ventas el impuesto que le sea repercutido por sus operaciones de compra gravadas.

2.3.3 Tratamiento de contratos de colaboración empresarial en el derecho comparado

En la legislación comparada se pueden observar tratamientos similares al adoptado en Perú respecto de figuras contractuales de colaboración empresarial con similitudes al consorcio regulado en la Ley General de Sociedades.

Argentina

De acuerdo con Chprintz, Denise y Rodríguez, Daniel (2016, p. 9), en el Consorcio de Cooperación, se crean para la realización de una obra o para la complementación generalmente de obras tipo industrial, tales como emprendimientos energéticos,

² Publicado el 6 de setiembre de 2018

comunicación satelital, transportes de alta gama (ferrocarriles, aviones, barcos), los cuales necesitan optimizar sus fases de desarrollo y que el emprendimiento pueda ser soportado en sus riesgos y costos por diversas empresas.

En cuanto a su tratamiento tributario, los citados autores señalan que en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, al no considerarse expresamente como un sujeto pasivo, los resultados económicos que surjan de la actividad serán distribuidos entre sus miembros, ya que el contrato no será sujeto a impuesto, y por lo tanto, sus integrantes serán quienes deban incluir, dentro de sus rentas, los resultados obtenidos en proporción a sus participación (2016, p. 19)

Por el lado del Impuesto al Valor Agregado, similar a nuestro Impuesto General a las Ventas, los aludidos autores (2016, p. 21) mencionan que la Ley del citado impuesto al valor agregado considera a los Consorcios de Cooperación como sujetos del impuesto desde su creación, debiendo considerar si la actividad que se realiza está gravada, y que de ser así, el contrato deberá inscribirse como contribuyente y confeccionar la declaración jurada mes a mes y realizar los pagos de correspondan.

Como puede observarse, el tratamiento dispuesto por la legislación tributaria de Argentina es diferente según se trata del tipo de gravamen: a las rentas o al consumo. En el caso de gravamen a las rentas, la Ley del Impuesto a las Ganancias, prevé un régimen de transparencia fiscal, no obstante, en el caso de la imposición al consumo, se ha previsto todo lo contrario, dotándose de personalidad jurídica autónoma al contrato como un contribuyente que debe determinar el impuesto y pagarlo.

España

En el país ibérico existe la figura contractual de Unión Temporal de Empresas (UTE), la cual, según Galiano de Pablo (2005, p 46), son un sistema de colaboración entre dos o varios empresarios para desarrollar o ejecutar una obra, servicio o suministro a terceros durante un tiempo cierto, determinado o indeterminado para ejecutarlo, agregando que la citada figura tiene un uso mayoritariamente extendido en el sector construcción. La UTE se regula por la Ley 18/1982.

De acuerdo con la Guía Jurídica de Wolters Kluwer, tratándose del Impuesto sobre Sociedades, similar al Impuesto a la Renta de tercera categoría peruano, se prevé un régimen fiscal especial para la UTE a condición de que la misma se inscriba en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda, solicitando la aplicación del mismo, y que consiste en la aplicación de un régimen de transparencia fiscal, lo que implica que las rentas obtenidas por la unión se imputen a los socios. Por el contrario,

en cuanto al Impuesto al Valor Añadido, se prevé a la UTE como sujeto pasivo sin especialización alguna, por lo que deberá determinar y pagar este último impuesto sobre las operaciones de venta que realice (Kluver, 2009).

Adicionalmente, de acuerdo con la citada guía, el derecho español también contempla la figura contractual de la Agrupación de Interés Económico (AIE), la cual es una fórmula de cooperación empresarial que tiene personalidad jurídica propia y carácter mercantil, que tiene por objeto facilitar o desarrollar la actividad económica de sus socios, que pueden ser personas físicas o jurídicas, uniendo sus esfuerzos en un interés común. Esta figura que se encuentra regulada por la Ley 12/1991.

Con respecto al tratamiento tributario, se señala que la AIE tiene un régimen fiscal especial siempre que cumplan los siguientes requisitos: (1) su objeto tiene que ser exclusivamente una actividad económica auxiliar de la desarrollada por sus socios y por tanto carecer de un ánimo de lucro propio; (2) no tiene que participar en el capital de las sociedades que sean miembros suyos; y (3) no puede dirigir o controlar, de forma directa o indirecta, las actividades de sus socios o de terceros. En caso de cumplir los citados requisitos la AIE gozará de un régimen de transparencia fiscal. En cuanto al Impuesto al Valor Añadido, la AIE califica como un sujeto pasivo del citado impuesto.

De lo expuesto se puede apreciar que la legislación española, en general, prevé la aplicación de un régimen de transparencia fiscal para las figuras contractuales de colaboración empresarial, lo que puede estar muy ligado al tratamiento contable dispuesto para dichos negocios conjuntos; mientras que, respecto de la imposición al consumo bajo la modalidad de gravamen al valor agregado, se establece que en todos los casos el contrato constituya un sujeto pasivo del impuesto.

Chile

En el caso chileno, tenemos que en los consorcios no cuentan con expresión jurídica, es decir que para efectos de la tributación chilena los consorcios no califican como contribuyente. En la medida que estas asociaciones no generen hechos gravados con el impuesto a la renta, no les alcanza gravamen.

Sin embargo, si ellos realizan actividades que se encuentren bajo el alcance del impuesto a la renta, estos consorcios deberán regularizar su situación jurídica, lo que en otras palabras significa configurarse como contribuyente del impuesto, ya sea como una entidad en sociedad o una persona con negocio, lo que en buenos términos sería registrarse como contribuyente del impuesto.

A diferencia de los casos anteriores, donde el consorcio podría ser sujeto del impuesto y por lo tanto generar obligaciones, el consorcio en Chile es transparente desde el punto de vista fiscal, y sólo en el caso de que se generen operaciones gravadas, el consorcio deberá registrarse como un contribuyente.

Como veremos en el desarrollo del presente trabajo, dado el derecho positivo existente en el Perú hasta la fecha, considerar el caso chileno podría ser considerado como una forma adecuada de tratar a los consorcios, sobre todo por que la única forma de cumplir con las obligaciones tributarias originadas de actividades alcanzadas por la ley del impuesto a la renta es a través de la configuración del consorcio como un contribuyente en la forma de una entidad determinada, tal como una sociedad.

2.4 APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DEL IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN CONTRATOS DE CONSORCIO SIN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE

De acuerdo con Talledo (1998, p. 44), tratándose de consorcios integrados por un sujeto no domiciliado:

Quando el consorcio es contratado para la prestación de servicio de consultorio, supervisión, etc., la intervención de la parte no domiciliada suele producirse de modo directo. Ella factura sus servicios al consorcio, el que procede a efectuar la retención del impuesto con la tasa correspondiente. En cambio cuando se trata de ejecución de obras, la índole de la prestación obliga a la intervención de una sucursal de dicha parte. La actuación y resultados que obtenga quedan sujetos al régimen de los domiciliados. La actuación concomitante de la principal no domiciliada podrá generarle ingresos que dependiendo del contrato, podrán ser facturados directamente al propietario de la obra o deberán serlo a la sucursal. Si tales servicios se prestan en el país en todo o en parte será de aplicación el impuesto con la tasa correspondiente.

Como puede observarse, el autor parte del supuesto en el cual las prestaciones acordadas por los partícipes a favor del beneficiario final del negocio o empresa que se lleva a cabo a través del consorcio, pueden distribuirse entre dichos partícipes, de tal manera que puedan facturarse de manera separada. Asimismo, dado el contexto temporal del autor, resulta razonable que tratándose de obras, refiriera que necesariamente ello implicará el establecimiento de una sucursal. No obstante, dada la amplitud de los supuestos de excepción para no llevar contabilidad independiente por la duración del contrato (tres años), así como la movilidad de la fuerza de trabajo, el

desarrollo de las tecnologías de la información, y la alta fragmentación de las actividades empresariales, sobre todo en grupos transnacionales, se hace más factible que pueda evitarse la configuración de un establecimiento permanente (OECD, 2016).

Al abordar este el tratamiento tributario de los contratos asociativos, entre ellos los del Consorcio sin contabilidad independiente, tenemos por ejemplo que para Picón (2000), considerando lo dispuesto en el último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual no son personas jurídicas los consorcios que no lleven contabilidad independiente, señala que en dicho caso, las rentas obtenidas por un consorcio sin contabilidad independiente deben ser atribuidas a las personas naturales o jurídicas que los integran, sin embargo, no se realiza un mayor análisis al respecto, en referencia a si las personas a las que se les atribuye las rentas son sujetos domiciliados o no.

Por otro lado, tenemos que conforme a la naturaleza del consorcio, que tiene como nota distintiva la participación activa de las partes, los ingresos que se obtengan del mismo son rentas por actividades realizadas en Perú, y por tanto califican como renta de fuente peruana. En este punto, es importante recalcar que tal como se ha indicado anteriormente, las operaciones que realiza el partícipe respecto del contrato de consorcio sin contabilidad independiente son operaciones consigo mismo, y en ese sentido, dichas actividades, denominadas como contribuciones por la ley de la materia, no tienen como retribución la renta o pérdida resultante del negocio conjunto, por tanto, no pueden evaluarse bajo las consideraciones de servicios (por ejemplo, asistencia técnica), sino que son gravadas bajo el inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, que hace referencia a la “actividad” como supuesto gravado.

En el mismo sentido, cabe agregar que en cuanto a la tasa de retención aplicable, el artículo 56 de la Ley de Impuesto a la Renta prevé la aplicación de las tasas que van desde 4.99% hasta la tasa del 30%, dependiendo del tipo de prestación. Sin embargo, en tanto que en los contratos de consorcio, cada partícipe aporta bienes o servicios, en calidad de contribución, por el derecho a participar en los resultados del negocio, este último no se debe confundir con la contraprestación de un servicio o venta de bienes; de manera que, por exclusión, la tasa aplicable es la del 30% establecida en el inciso j) del citado artículo. Como precisión adicional, cabe indicar que no se analiza el supuesto en que opere un Convenio para Evitar la Doble imposición celebrado por el Perú.

Dicho ello, consideramos que la atribución del porcentaje de la utilidad del negocio al sujeto no domiciliado que no presente un establecimiento permanente en el país,

plantea serias interrogantes en cuanto a cómo debe tributar este último respecto de dicha atribución.

Como se ha señalado anteriormente, el Documento de atribución es el documento idóneo para la atribución de los ingresos, costos, gastos y crédito fiscal, según lo dispuesto en el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N 022-98-SUNAT. Esta resolución, además dispone que el operador solamente podrá emitir un comprobante de atribución al mes por cada partícipe.

En ese sentido, las obligaciones tributarias de cada partícipe estarán determinadas por el operador, quien deberá reconocer ingresos, costos y gastos atendiendo al principio del devengado, y en esta medida deberá atribuir estas partidas a cada partícipe. En vista de ello, podría haber meses en los que el operador atribuya mayores ingresos que costos y gastos, o viceversa; asimismo dichas partidas pueden resultar de estimaciones contables, medidas a valor razonable que no deberían tener efecto tributario, al constituir estimaciones genéricas.

Lo expuesto genera un desajuste con el momento en el que tributan los sujetos no domiciliados, incluso antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1369³. En efecto, se observa que si bien el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que los contribuyentes que contabilicen costo o gasto, regalías, servicios de asistencia técnica, retribuciones por servicios, por cesión en uso, u otros de naturaleza similar deberán pagar el importe equivalente a la retención dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, ello no resultaba aplicable a las rentas atribuidas al partícipe no domiciliado de un consorcio sin contabilidad independiente, por dos razones: 1) Los resultados del consorcio no califican como retribuciones de servicios, y 2) las mencionadas rentas no constituyen costo o gasto para el operador del consorcio, sino que en términos de la contabilidad del operador, la contabilización que éste realice por la parte que corresponda al partícipe deberá ser registrada en cuentas por cobrar o cuentas por pagar, dependiendo de la naturaleza de las operaciones.

Con la modificación dispuesta por el citado decreto legislativo, que derogó el anotado párrafo, y por tanto dejó como único supuesto para el pago de la obligación tributaria de los sujetos no domiciliados el pago de la renta a éstos, se introdujo el inciso a.4) al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que a la letra dispone lo siguiente:

Las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar a favor de beneficiarios no domiciliados, podrán deducirse

³ Publicado el 2 de agosto de 2018, y vigente desde el 1 de enero de 2019.

como costo o gasto en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagadas o acreditadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Los costos y gastos referidos en el párrafo anterior que no se deduzcan en el ejercicio al que correspondan serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

No obstante, como quiera que según lo indicado anteriormente, el resultado atribuido por el operador no domiciliado no constituye gasto o costo para éste último, ya que se maneja mediante cuentas de balance y que tampoco califica como la retribución por un servicio prestado o tiene naturaleza similar, tampoco le aplicará la norma en comentario. En consecuencia, es perfectamente posible con el régimen actual, que las rentas atribuibles al partícipe difieran del ejercicio en el cual tributa el operador y el adquirente final de las prestaciones del consorcio, en clara contracción a lo esperado por el legislador, antes y después de la dación del Decreto Legislativo N° 1369.

Por otro lado, dependiendo del ejercicio en cuestión, durante el plazo del consorcio sin contabilidad independiente que puede durar hasta tres años, el operador puede atribuir al partícipe no domiciliado perceptor de rentas de fuente peruana, pérdidas o utilidades por las actividades del consorcio, en relación con lo cual no se tiene claro si las rentas percibidas por el sujeto no domiciliado deben estar sujetas a gravamen sobre el resultado neto de las operaciones atribuidas, o por los ingresos como se establece en el inciso d) del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, y si de ser positivo lo primero, se permitiría la compensación de los resultados parciales atribuidos.

Tabla 2 : Tributación de los consorcios

Partícipe	Consorcio con contabilidad independiente	Consorcio sin contabilidad independiente	Método de gravamen	Características
Domiciliado / Operador	Contribuyente de rentas de tercera categoría	Atribución de rentas (netas de deducciones permitidas)	Aplica Método Conglobante	Gravado por las rentas netas
No domiciliado	Contribuyente de rentas de tercera categoría	Atribución de rentas ¿NETAS?	Aplica Método Analítico	Gravado por el pago o acreditación

En el caso del Impuesto General a las Ventas, las dudas respecto de la aplicación del régimen son aún mayores, toda vez que, de una parte, el contratista operador estará en la obligación de atribuir crédito fiscal al sujeto no domiciliado, quién no podrá hacer uso

del mismo, ya que como sujeto no domiciliado, no es sujeto del impuesto por las ventas que factura; y de otra parte, no es tan claro que el operador domiciliado que haya facturado la totalidad del ingreso del consorcio, pueda deducir de sus ventas gravadas las ventas atribuidas al partícipe no domiciliado. En ese sentido, se produce una grave afectación a la neutralidad del Impuesto General a las Ventas.

2.5 DESIGUALDAD O DIFERENCIACION

Con relación al derecho a la igualdad, el profesor Luis Huerta precisa algunos alcances sobre el mismo, resumiéndolos de la siguiente manera: “el derecho a la igualdad implica un trato igual entre los iguales” (Huerta, 2005, p. 308). Para Huerta, en el caso que alguna norma establezca un trato desigual, esta norma deberá analizarse con la finalidad de establecer si existe una diferenciación o discriminación. (Huerta, 2005, p. 315).

A propósito del principio de igualdad en materia tributaria contenido en la Constitución peruana de 1993, contenido expresamente en su artículo 74, en reiterada jurisprudencia y doctrina se sostiene que el principio de igualdad proviene del derecho fundamental de igualdad ante la ley, contenido en el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución, el que sostiene que toda persona tiene derecho [...] “a la igualdad ante la ley Nadie debe ser discriminado por motivos de origen, raza, sexo, idioma, religión opinión, condición económica o de cualquier otra índole” (Const., 1993).

Sin embargo, conforme lo señala Jorge Bravo, el principio de igualdad tributaria no tiene el mismo sentido amplio que el contenido en el artículo 2 de la Constitución, mientras que el principio tributario apunta a la materia imponible el principio de igualdad ante la ley, el inciso 2) apunta a un criterio subjetivo (Fernández, 2008, p. 61).

Así las cosas, conforme se ha señalado en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0001-2004-AI/TC, “El principio de igualdad, en materia tributaria, se encuentra íntimamente vinculado a la capacidad contributiva, garantizando que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los contribuyentes” (FJ 49).

Fernández y Danós comparten la misma opinión cuando indican que:

[E]l principio a la igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe ninguna diferencia de trato, sino que

esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable” (citado en Fernández, 2008, p.61).

En el mismo sentido Juan Manuel Sosa comenta que el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución garantiza que las personas no sean tratadas de manera diferenciada si se encuentran en situaciones similares ya sea que se encuentren en esa situación de manera arbitraria o consideraciones contrarias a la igual consideración que merece toda persona (Sosa, 2012, p.159).

En el caso argentino, Oscar Rius analiza este principio a través de la jurisprudencia de su país, y expresa con relación a él:

Que el principio de igualdad de todas las personas ante la ley, según la ciencia y espíritu de nuestra Constitución, no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley según las diferencias de ellos y que cualquiera otra inteligencia o aceptación de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social (Rius, 1987, p.9).

Por su parte Luis Huerta analiza también el derecho a la igualdad y sostiene que para lograr un adecuado alcance del derecho a todas las personas y dado que la sociedad es muy diversa, el derecho a la igualdad formal contenido en la norma, no resulta suficiente para que todas las personas puedan acceder a este derecho por lo que se obliga a tomar medidas como criterios de diferenciación que no significa una discriminación.

Huerta sintetiza lo expuesto indicando que el derecho a la igualdad implica el tratar igual a los iguales, lo contrario constituye discriminación, y la diferenciación se justifica en un trato desigual a los desiguales (Huerta, 2005, p.308).

Como lo pone de manifiesto el Tribunal Constitucional peruano en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-TC, “La diferenciación esta constitucionalmente admitida pues no todo trato desigual es discriminatorio. Se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables” (FJ 62).

En línea con lo expuesto, es importante señalar que el Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída en el Exp.261-2003-AA-TC, señala los supuestos de la diferenciación en la aplicación del derecho de igualdad ante la ley:

- a) La existencia de una norma diferenciadora.
- b) La existencia de distintas situaciones de hecho y, por ende, la relevancia de la diferenciación.
- c) Una finalidad específica.
- d) Razonabilidad; es decir, su admisibilidad desde la perspectiva de los preceptos valores y principios constitucionales.
- e) Racionalidad, es decir coherencia entre los supuestos de hecho y la finalidad que se persigue.
- f) Proporcionalidad; es decir, que la consecuencia jurídica diferenciadora sea armónica y correspondiente con los supuestos de hecho y la finalidad.

Así también el Tribunal Constitucional ha reiterado que el derecho a la igualdad tiene dos facetas, la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley.

La primera está referida a que la norma debe ser aplicada de manera idéntica por los jueces o la Administración a todos aquellos que se encuentren en condiciones y supuestos similares o equivalentes que la situación descrita en la norma. La segunda obliga al legislador a no establecer distinciones que postulen diferencias irracionales que vulneren los derechos de las personas. El trato arbitrario sin mediar justificación razonable constituye discriminación.

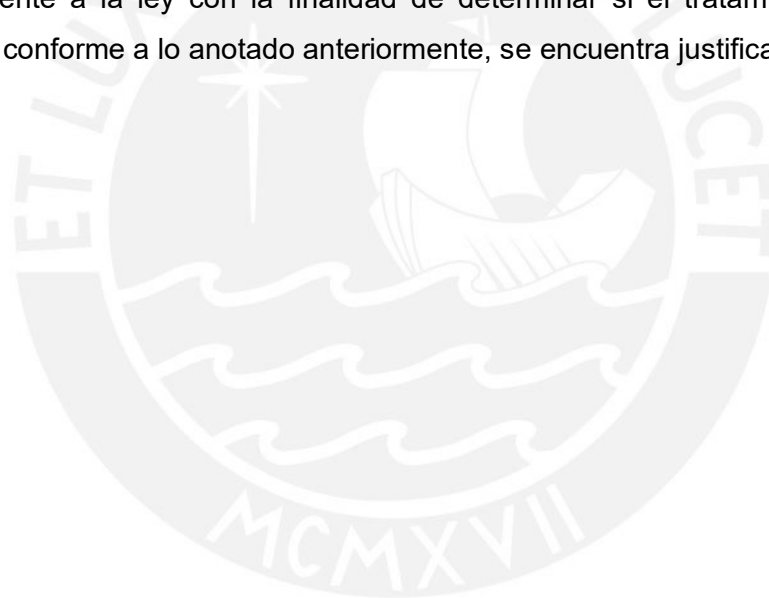
Ahora bien, en cuanto a la diferencia entre el tratamiento de los sujetos domiciliados y no domiciliados, en el artículo denominado “La justificación de las asimetrías impositivas en favor de los no residentes”, Isabel Chiri (2009) explica las causas de por qué la imposición de los no domiciliados con tasas diferenciadas respecto de las aplicables a los residentes no constituyen una ventaja o un trato desigual, atendiendo primero al tipo de vinculación por el cual se grava, es decir por residencia o fuente.

De acuerdo con la autora, del análisis de la vinculación de los no residentes con el territorio, tomando en cuenta el grado de pertenencia y participación de los mismos, se llega a la conclusión de que el grado de vinculación es económica, es decir, se fundamenta en el gasto público que crea situaciones de ventaja que permite a los no residentes a participar en la actividad económica del país, pero solo por el tiempo en que desarrolla su actividad, contrariamente a los residentes, en cuyo caso se observa pertenencia social, lo que en palabras de la referida autora “genera una obligación de una dimensión mayor, en términos cualitativos y cuantitativos, que aquélla que se puede predicar de un no residente” (2009, p. 136).

Por otro lado, en cuanto al concepto de igualdad consagrado en el artículo 74 de la Constitución, Isabel Chiri indica que este irradia su aplicación a aquellas personas

sujetas a ordenamiento jurídico, por lo que ya sean nacionales o no, se encuentren obligados a colaborar con el financiamiento del gasto público. No obstante ello, menciona que puesto que la vinculación es de carácter únicamente económico, a diferencia de los residentes cuya vinculación también es social, queda claro que no están sujetos a igualdad de condiciones, dado que los no residentes no participan con la misma intensidad de los servicios que brinda el Estado, como el marco jurídico en su totalidad o la vinculación con la sociedad y la cultura del país, por lo que se entiende el tratamiento asimétrico entre residentes y no residentes se encuentra justificado.

Sin perjuicio de ello, tratándose de sujetos que mantienen la condición de no domiciliados, siendo que uno realiza sus actividades en el país a través consorcio sin contabilidad independiente, y otro que realiza sus actividades directamente o por medio de un consorcio que sí lleve contabilidad independiente, conforme a las opciones que establece la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde evaluar si las situaciones son desiguales frente a la ley con la finalidad de determinar si el tratamiento tributario diferenciado, conforme a lo anotado anteriormente, se encuentra justificado.



CAPÍTULO III. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El problema en la presente investigación es determinar que las normas tributarias aplicables a los consorcios sin contabilidad independiente, generan distorsiones que producen un tratamiento diferenciado no justificado entre el partícipe no domiciliado de este tipo de contrato, y los demás sujetos no domiciliados que realizan sus operaciones de manera directa.

De acuerdo con lo antes expuesto, hemos podido advertir que en el caso de los consorcios con contabilidad independiente, no se genera ningún problema, dado que estos tributan como si tuvieran personería jurídica propia para el derecho tributario, separada de sus partícipes, de manera que este tributa por las rentas de tercera categoría obtenidas en el ejercicio fiscal en el que haya obtenido rentas gravadas, las contribuciones que realicen los partícipes al consorcio se considerarán como operaciones con terceros, por lo que recibirán el tratamiento de prestación de servicio o venta de bienes, según se trate, y finalmente, los remanentes que son atribuidos a los partícipes tendrán la calidad de dividendos.

Caso distinto es el de los consorcios sin contabilidad independiente, donde los partícipes pueden llevar la contabilidad de las operaciones que les correspondan de acuerdo con su participación y nombrar como operador de consorcio a alguno de los partícipes. Recordemos que como no se ha establecido un ente distinto, cada partícipe reconoce los costos, gastos, ingresos en su propia contabilidad, puesto que el consorcio se forma con un objetivo específico que es brindar un servicio o proveer bienes, y el consorcio tiene un plazo determinado de operación, que culminara con el logro del objetivo motivo del contrato de consorcio.

Así, en caso que ambos partícipes del consorcio sin contabilidad independiente fueran domiciliados, cada uno cumpliría con incluir las operaciones del consorcio dentro de sus operaciones, con sus obligaciones tributarias tanto sustanciales como formales, tal como presentar sus declaraciones juradas mensuales, liquidar y pagar los impuestos que alcancen a sus operaciones sujetas al Impuesto General a las Ventas, pagos a cuenta y el Impuesto a la Renta del ejercicio, realizar declaraciones formales, llevar libros contables, comparecer ante la Administración Tributaria, entre otras.

Sin embargo, en el caso que exista un partícipe no domiciliado, las normas que rigen la tributación de éstos no parecen conciliar con las normas que rigen la atribución de ingresos, costos y gastos, así como del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas,

a los partícipes de contratos sin contabilidad independiente. Así se tiene que el sujeto no domiciliado no devenga en el ejercicio al que corresponde la renta atribuida del contrato, sino que la oportunidad del pago del impuesto a la renta se realiza en cada oportunidad de la percepción del pago. Asimismo, el sujeto no domiciliado no presenta declaraciones mensuales, no realiza pagos a cuenta, no lleva contabilidad en el Perú, no está inscrito en el RUC, no realiza declaraciones mensuales del Impuesto General a las Ventas, como si lo hace un sujeto domiciliado, por lo que no puede llevar el control de ingresos, costos o gastos atribuidos, ni mucho menos liquidar el Impuesto General a las Ventas dado que no es sujeto del mismo, con lo cual tiene sentido que se le atribuya crédito fiscal.

De esa manera, tenemos que conforme a las normas glosadas, el operador de consorcio, quien también es partícipe de consorcio, deberá atribuir las rentas al sujeto partícipe no domiciliado en aplicación de la norma. En este punto hacemos hincapié que las rentas que atribuye el operador son rentas netas, deducidas de costos y gastos, lo que se diferencia del sujeto no domiciliado que no interviene en un contrato de consorcio sin contabilidad independiente, estableciendo una clara diferenciación sin ninguna justificación aparente. En segundo término, al ser el partícipe no domiciliado que recibe las rentas atribuidas, el operador deberá realizar la retención del impuesto en calidad de agente de retención, dado que estas rentas son obtenidas por un sujeto no domiciliado.

Por otro lado, la retención deberá realizarse en el momento del pago, es decir que, si bien el operador puede atribuirle rentas al sujeto no domiciliado, mientras estas no sean efectivamente pagadas o acreditadas, no surgirá la obligación de efectuar la retención por parte del sujeto no domiciliado. En cuanto a este último punto, tal como hemos evidenciado en líneas precedentes, el diferimiento de la oportunidad de tributación de las rentas por parte del sujeto no domiciliado no encuentra dentro del alcance del inciso a.4) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que produce una oportunidad de eludir el impuesto, con respecto a la situación que se produce en los demás casos de rentas obtenidas por sujetos no domiciliados.

En cuanto a las normas del Impuesto General a las Ventas, es claro que cuando el operador y el partícipe son domiciliados, y por lo tanto, ambos son sujetos del impuesto que determinan mensualmente el tributo resultante de deducir al Impuesto General a las Ventas que grava sus ventas, o impuesto bruto, el Impuesto General a las Ventas que le sea trasladado por las compras y adquisiciones de bienes y servicios, o crédito fiscal. Sin embargo, tratándose de un partícipe no domiciliado, este no califica como un sujeto del Impuesto General a las Ventas, por lo que no puede determinar de la misma forma

el tributo resultante a pagar, lo que resulta problemático a efectos de establecer quién debe tributar el impuesto que recae sobre el valor agregado (utilidad) atribuible a dicho partícipe, a efectos de no perjudicar la neutralidad del impuesto, ni tampoco generar espacios de evasión al fisco.

En base a las consideraciones señaladas, tenemos los siguientes problemas:

1. De acuerdo con el régimen actual aplicable a los contratos sin contabilidad independiente, el sujeto domiciliado, operador del consorcio, deberá realizar la retención al partícipe no domiciliado, pero sobre base neta, es decir permitiéndose la deducción de costos y gastos. Lo que implica que resulta contradictorio con la regla general establecida en la misma Ley del Impuesto a la Renta, y por la cual, a los sujetos no domiciliados no se les es permitido deducción alguna de costos o gastos, sino que se presume sin admitir prueba en contrario que la renta neta del sujeto no domiciliado es el importe que perciba o le sea acreditado.
2. La aplicación de las normas glosadas develaría un trato desigual entre los sujetos no domiciliados que sean partícipes de un consorcio sin contabilidad independiente y los sujetos no domiciliados que tributen el impuesto por actividades realizadas sin intermediación de un contrato de consorcio, o que de haberlo, sí lleve contabilidad independiente.
3. En cuanto al pago del Impuesto General a las Ventas, específicamente, el operador se vería afectado al no haberse previsto expresamente la atribución de ventas facturadas por el operador al sujeto no domiciliado, y de otro lado, encontrarse impedido de tomar el crédito fiscal que le corresponde atribuir a dicho sujeto no domiciliado, al mismo tiempo que el sujeto no domiciliado, al no ser sujeto del impuesto, no podría tributar el Impuesto General a las Ventas sobre el neto del impuesto bruto por ventas gravadas y crédito fiscal que le sea atribuido por el operador.
4. Existe un evidente vacío legal que permite que: 1) Se interpreten las normas de cierta manera que tengan resultados contradictorios; 2) No se tenga claro la forma de tributar de ambas partes los resultados de contrato del consorcio sin contabilidad independiente, generando inseguridad jurídica; y 3) Se dejen espacios para la elusión o evasión por medio del uso de la figura contractual del consorcio sin contabilidad independiente. Aspectos que ameritan un pronunciamiento vinculante al respecto, ya sea de la Administración Tributaria, los tribunales o del legislador.

CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

El ordenamiento jurídico, respecto del sujeto no domiciliado partícipe de un contrato sin contabilidad independiente, permite el tratamiento en el gravamen del impuesto, en iguales condiciones que un sujeto domiciliado, dado que el Documento de Atribución que debe emitir el operador permite, conforme a la Resolución de Superintendencia N° 022 -98-SUNAT, la atribución de ingresos, costos y gastos, lo que en buena cuenta, implica la posibilidad de atribuir renta neta. En cambio, tratándose de un sujeto no domiciliado que no sea partícipe de este tipo de contrato, tributará sobre lo pagado o acreditado sin admitir prueba a contrario, y sin posibilidad de deducir costos y gastos como al primero.

Al respecto, resulta conveniente traer a colación lo indicado por Duran Rojo (2015), según el cual en el derecho moderno, de corte legal, “no pueden cohabitar normas jurídicas que sean contradictorias al punto de anular la implicación de la hipótesis normativa, es decir resulta imposible que para un mismo hecho hipotético se presente más de una única solución normativa (antinomia). En ese sentido, cualquier antinomia que se produzca en el sistema normativo estatal será siempre aparente, porque existirá a la mano de los intérpretes reglas para solucionar esas aparentes contradicciones, que serán tres: la Jerarquía, la sucesión y la competencia o especialidad”.

En este caso la aparente antinomia está constituida en el presupuesto de que ante la misma hipótesis, consistente en que un sujeto no domiciliado genera renta de fuente peruana, se le atribuyen dos consecuencias jurídicas disímiles, que son que tribute sobre base imponible neta en función a la utilidad parcial o total que esté contenida en el Documento de atribución, y la otra consecuencia, que se tribute el impuesto sobre el importe transferido pagado, lo que implica que no se le permita la deducción de costos y gastos incurridos en la generación de la renta gravada.

A primera impresión, se podría argüir que la aparente antinomia se resuelve por el principio de especialidad, que regiría respecto de las normas que regulan los contratos de consorcio sobre las normas generales de tributación de los no domiciliados, sin embargo, la aplicación de dicha regla de “desempate” no resulta suficiente en este caso, ya que existirían iguales argumentos para afirmar que la regla especial en realidad es la concerniente al tratamiento de la rentas de no domiciliado, y no la norma sobre contratos sin contabilidad independiente. Tampoco serviría el método de jerarquía, dado que se trata de normas de igual rango legal.

En ese sentido, ante la imposibilidad de resolver a través de los métodos clásicos, y la posibilidad material de que legalmente se ampare el tratamiento diferenciado, consideramos que el precitado conflicto tiene relevancia constitucional y pasa por un tema de respeto del principio de igualdad.

Para dicho cometido, a continuación, se evalúa desde la perspectiva de las pautas establecidas por el Tribunal Constitucional, para determinar si la diferencia de tratamientos es justificada o arbitraria.

La existencia de una norma diferenciadora.

Como hemos indicado, las normas del Impuesto a la Renta prevén diferencias en el tratamiento de un consorcio que lleve contabilidad independiente, el cual constituye una persona jurídica independiente de sus partes y por tanto los ingresos, costos y gastos del negocio conjunto se imputan en cabeza del contrato, y un consorcio que no lleve contabilidad independiente, en el cual aplica un régimen de transparencia fiscal, puesto que los ingresos, costos y gastos se atribuyen a los partícipes.

En consecuencia, las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta originan una diferencia que termina por incidir en el tratamiento del sujeto no domiciliado partícipe de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente, de otro sujeto no domiciliado que no interviene en un contrato de este tipo.

La existencia de distintas situaciones de hecho y, por ende, la relevancia de la diferenciación.

En este punto, es importante señalar que, si bien la regulación contenida en la Ley General de Sociedades le da al consorcio la configuración de una figura típica contractual especial, a nivel de los partícipes del citado contrato y otros sujetos no domiciliados no se presentarían diferencias mayores, salvo por la naturaleza del resultado esperado.

Así se tiene que, en el caso de los contratos de consorcio, el resultado atribuible al partícipe está sujeto a que el negocio o empresa llevado de manera conjunta arroje utilidad y no pérdida, se trata de un derecho expectatio; en cambio, en el caso de las demás operaciones realizadas por sujetos no domiciliados, en las cuales no media un contrato de este tipo, el resultado es cierto y está constituido por la contraprestación acordada con el adquirente del bien o servicio comprometido.

Sin embargo, consideramos que dicha situación no supone una diferencia de hechos que justifique un tratamiento diferenciado, ya que si bien el consorcio puede arrojar

pérdida, y en consecuencia no atribuir renta al partícipe no domiciliado, ello conllevará a que no se aplique ninguna retención, en cambio, tratándose de sujetos no domiciliados, éstos también pueden arrojar pérdida por las operaciones realizadas en el país, no obstante, dado que se aplica la retención sobre el bruto, si situación se volvería aún más gravosa, a diferencia del primer supuesto, no habiendo mediado ninguna circunstancia fáctica de por medio.

Una finalidad específica.

No se advierte que medie una finalidad específica en el tratamiento diferenciado entre un sujeto no domiciliado que actúe a través de un consorcio sin contabilidad independiente respecto de un sujeto no domiciliado que actúe directamente. Como se observa de las normas glosadas que rigen a los contratos sin contabilidad independiente, estas parecen diseñadas para cuando ambos partícipes son domiciliados, ya que, por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta se prevé la atribución de la renta en función al devengado (artículo 29, DS N° 179-2004-EF), en contradicción al artículo 76 de la Ley, y en cuanto al Impuesto General a las Ventas, se prevé la atribución de crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, cuando un sujeto no domiciliado, al no ser sujeto del impuesto, no puede liquidar el impuesto mediante la técnica de deducción del crédito de compras gravadas contra el impuesto bruto de las ventas realizadas, ni mucho menos llevar las obligaciones formales de registros de ventas y compras, detracciones, entre otras.

Aunque la finalidad de establecer tratamientos tributarios diferenciados a los contratos dependiendo de si llevan o no contabilidad independiente, reside en alinear la operatividad contable y administrativa en cada caso, con la necesidad de que la Administración realice un adecuado control de las obligaciones tributaria que generen en actividades ejecutadas a través de dichos contratos. Por ejemplo, se justifica que un contrato que dure más de tres años, lleve contabilidad independiente, puesto que su vocación de duración en el tiempo, permite a su vez a la Administración el contar con mayor tiempo e información para una adecuada evaluación del nivel de cumplimiento tributario por parte de los partícipes; lógicas como esta, no son posible de advertirse, ni por extensión, en el caso del tratamiento del sujetos no domiciliados que realicen sus actividades con y sin contrato de consorcio sin contabilidad independiente.

Razonabilidad; es decir, su admisibilidad desde la perspectiva de los preceptos valores y principios constitucionales.

En la lógica que hemos desarrollado a partir del artículo de Isabel Chiri, la falta de pertenencia social del sujeto no domiciliado respecto del país, lo que se traduce en el

uso no permanente o por corto periodo del marco legal y demás condiciones sociales, políticas y económicas que sustentan bajo el principio del beneficio, la tributación de aquél, establece que dicha tributación se reduzca a solo la actividad desarrollada en el país y, de ser el caso, un tratamiento más beneficioso que de sujeto domiciliado. Sin embargo, tratándose de sujetos no domiciliados, que por el mismo periodo desarrollan la misma actividad económica en el país, y por tanto gozan del mismo “beneficio” otorgado por este último para que se genera la renta, no obstante ello, la figura contractual a través de la cual ejecutan dicha actividad es distinta en cada caso, no parece justificar desde el vértice del principio del beneficio que se hagan excepciones al principio del deber de contribuir y el principio de capacidad contributiva que implica igualdad en la carga para contribuir al fisco.

En adición a ello, también se aprecia que el tratamiento diferenciado también promueve o da cabida a escenarios lesivos al principio del deber de contribuir, como por ejemplo que, tratándose de empresas partícipes vinculadas económicamente, se pueda diferir el impuesto de cargo del sujeto no domiciliado a través del contrato de consorcio sin contabilidad independiente, por el hecho de que el operador, al no suponerle la participación del sujeto no domiciliado costo y gasto, y por tanto no resultarle aplicable la limitación establecida en el inciso a.4) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no tiene ningún interés en realizar el pago de la participación en la utilidad a dicho sujeto no domiciliado.

En adición ello, también resultaría posible que apoyado en el criterio señalado en el Informe N° 162-2003-SUNAT/2B0000, el operador se excuse de declarar y tributar la totalidad de la factura emitida al adquirente final del contrato, en tanto que parte de la citada facturación, por el régimen de transparencia fiscal aplicable al contrato de consorcio sin contabilidad independiente, se le debe atribuir al sujeto no domiciliado, y que este, en virtud de que no califica como sujeto del Impuesto General a las Ventas, conforme al artículo 9 de este impuesto, se excuse en tributar el mismo también, lo que supondría que la evasión al pago del mismo y el consiguiente perjuicio, ya que el cliente final del contrato, sí podrá ejercer el derecho al crédito fiscal soportado en la facturación realizada por el operador.

Racionalidad, es decir coherencia entre los supuestos de hecho y la finalidad que se persigue.

En tanto no se vislumbra una finalidad con el tratamiento diferenciado que se otorga ambos supuestos estudiados, no resulta posible establecer una relación de coherencia entre dichos supuestos y los resultados impositivos que otorga el régimen tributario

vigente. Es así que, ante los resultados interpretativos que arroja el ordenamiento jurídico tributario vigente, a nuestro parecer, de modo casi accidental, no se puede establecer una condición de racionalidad entre los supuestos y las consecuencias jurídicas atribuidas.

Así tenemos que si bien en la discusión entre la igualdad formal y material se distingue la posibilidad de admitir aparentes desigualdades cuando va dirigida a obtener la igualdad real o material (Díaz, 2017, pp. 28 – 30). En el presente caso, se genera el supuesto totalmente contrario, es decir, que una desigualdad formal originada en el contrato de consorcio y la opción legal de no llevar contabilidad independiente, genera una desigualdad material, que es que se gravan dos capacidades contributivas similares de diferentes formas y en diferentes grados de afectación.

Proporcionalidad; es decir, que la consecuencia jurídica diferenciadora sea armónica y correspondiente con los supuestos de hecho y la finalidad.

Por las mismas razones antes señaladas, consideramos que tampoco resulta procedente verificar la proporcionalidad indicada.

En ese sentido, tenemos que donde el constitucionalismo se ha inclinado por considerar que no se puede desconocer las características diferenciadoras de las personas, por lo que las disposiciones deben propender a lograr un trato igualitario donde la naturaleza no lo ha logrado (Chappuis, 1992), en el presente caso se aprecia las desigualdades formales son las que producen diferentes tratamientos sobre aspectos materiales idénticos. En consecuencia, por lo expuesto, se trata de un tratamiento diferenciado injustificado y por tanto arbitrario.

Ahora bien, las últimas modificaciones tributarias publicadas durante los meses de agosto y setiembre del 2018, tales como los decretos legislativos 1369 y 1424, se han corregido algunos errores de técnica legislativa y en otros casos se han derogado normas, o se han incorporado definiciones tan importantes como las del establecimiento permanente.

Estas normas han tocado temas como el domicilio, han definido a las sucursales como otros establecimientos permanentes, como una especie de los estos. Si bien la inclusión de varios supuestos como establecimiento permanente han incluido servicios prestados por un no domiciliado por más de ciento ochenta y tres días, o por periodos menores, como el caso de la Asistencia Técnica prestada por más de noventa (90) días en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con los Estados Unidos Mexicanos;

estos cambios no le dan contenido a la solución de los problemas planteados en este trabajo.

Esto porque los consorcios pueden tener una duración de incluso menos de ciento ochenta y tres días, y en ese caso no configuran un EP. El problema persiste, si la correcta interpretación de la norma es tratar las rentas atribuidas al sujeto no domiciliado como rentas de fuente peruana las cuales gravan el importe pagado o acreditado, estaríamos ante un aparente caso de desigualdad ante la ley, otorgándole el derecho de deducciones a un sujeto no domiciliado partícipe que brinda servicios a través de un consorcio frente un sujeto no domiciliado que puede brindar los mismos servicios de manera directa. Mientras que al primero se le permitiría la deducción tácita de costos y gastos, al segundo se le grava por las rentas brutas sin admitir prueba en contrario.

Tabla 3. Comparación del efecto de la tributación de los Consorcios

CONCEPTOS	EN CONSORCIO SIN	
	CONTABILIDAD INDEPENDIENTE	SIN CONSORCIO
INGRESOS	1,000	1,000
COSTOS	-500	-500
GASTOS	-300	-300
RENTA NETA	200	200
BASE GRAVADA	200	1,000
I.R. 30%	60	300
UTILIDAD/PÉRDIDA	140	-100

Como vemos en el cuadro precedente, hacemos el ejercicio de lo mencionado anteriormente, y podemos observar que el trato para un no domiciliado partícipe de un consorcio sin contabilidad independiente es más ventajoso que el tratamiento para un no domiciliado que contrata directamente sin formar parte de un consorcio, ya que le permite deducir costo y gastos. De ahí que se pueda sostener que en la práctica se le estaría dando tratamiento tributario de un domiciliado a quién no lo es.

El resultado de este ejercicio muestra que las normas aplicables a un sujeto no domiciliado partícipe de un consorcio supondrían un trato desigual entre sujetos no domiciliados. Con la finalidad de intentar integrar como un solo cuerpo el sistema jurídico, podríamos interpretar que el tratamiento del sujeto no domiciliado con consorcio supone

que este debió domiciliarse a través de la configuración de un establecimiento permanente en el país, con lo cual, la aplicación de las normas actuales no generarían ninguna diferencia. Sin embargo, para efectos de predictibilidad, ello tuviera que establecerse a través de una norma interpretativa, o bien un precedente de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal o un precedente vinculante de la Corte Suprema de Justicia del Poder Judicial, expedido con motivo de un caso discutido en dichos fueros⁴.

En el caso de una norma interpretativa, además debe tenerse en cuenta que conforme a la Sentencia recaída en el Expediente N° 00002-2006-AI, el Tribunal Constitucional, siguiente a la Corte Constitucional de Colombia, ha establecido en el fundamento jurídico 23 que para que una norma califique como “interpretativa”, sin desnaturalizarse y por tanto, declararse constitucional, debe cumplir lo siguientes requisitos:

Primero, debe referirse expresamente a una norma legal anterior. Segundo, debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior. Tercero, no debe agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.

En virtud de ello, podemos señalar respecto de los mencionados decretos legislativos que si bien introducen aspectos relativos a la configuración de un establecimiento permanente de no domiciliados, esta norma no aborda expresamente los problemas aquí discutidos, y en ese sentido, no puede utilizarse en el sentido que ayude a clarificar el problema de interpretación advertido, por lo que se aplicará (como cualquier otra norma) a los hechos o circunstancias sucedidas posteriores a su entrada en vigencia.

Ahora bien, en el caso de proponer una norma interpretativa que superara el primer y segundo requisito expuesto por el Tribunal Constitucional, debe tenerse en consideración que la norma interpretativa no debe agregar algún contenido nuevo al aspecto material de la norma que se interpreta, es decir, a las normas que configuran el

⁴ De acuerdo con el numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 0004-2019-JUS, “Los actos administrativos que **al resolver casos particulares** interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada...” (énfasis agregado). Asimismo, de acuerdo el artículo 36 de Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, “Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante.

establecimiento permanente, admitiendo el supuesto del partícipe de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente.

Al respecto, consideramos que una posibilidad se abre dada la naturaleza que tienen el contrato de consorcio. Como hemos indicado anteriormente, algunas de las notas distintivas del consorcio, a diferencia de otras modalidades contractuales, es la participación directa de las partes y la administración del contrato con intervención de las partes (Talledo Mazú, 1999, p. 31). En tal sentido, la ejecución de las obligaciones que conlleva el contrato de consorcio en el país por parte del partícipe no domiciliado implicaría el desarrollo de actividades por parte éste que serían sujetas de ser calificadas como un establecimiento permanente.

No obstante ello, otros elementos deberían concurrir: 1) En el primer caso, que se considere las instalaciones del operador o partícipe domiciliado como un lugar fijo de negocios a disposición del partícipe no domiciliado, y que en este, se desarrollen actividades por parte del personal del partícipe no domiciliado; y 2) en el segundo caso, conforme a la nueva regulación otorgada según el Decreto Legislativo N° 1424, que se cumpla el plazo de 183 días de actividades en el país o el menor plazo aplicable según el Convenio para evitar la doble imposición aplicable. Asimismo, debe considerarse que en el primer caso, se trasladarán las mismas dificultades interpretativas que se tiene para calificar cualquier actividad como “un lugar fijo de negocios”; y en el segundo caso, no se resuelven los problemas de contratos de consorcios que duren menos del plazo indicado.

Por ello, la solución de una norma interpretativa parecería discutible en términos de otorgar predictibilidad, ya que se presentarían acciones de inconstitucionalidad por parte de los contribuyentes que no están de acuerdo con la interpretación postulada, y que aprovechen la laguna advertida para obtener ventajas fiscales que a consideración del presente trabajo de investigación consideramos no justificadas en base al principio de igualdad. Lo expuesto, en consecuencia, agregaría un nivel más de incertidumbre respecto del tratamiento tributario correspondiente a las empresas que opten por el consorcio sin contabilidad independiente. De manera que una solución legislativa con efectos hacia futuro, sería lo recomendable.

Es importante resaltar que la falta de predictibilidad en la aplicación de las normas vulnera los derechos de los contribuyentes, así las cosas, esta falta de claridad en la aplicación de las normas afectaría de manera directa al agente de retención del impuesto. Al respecto cabe hacer un mayor análisis de si en realidad se vulneran los derechos del agente de retención de manera directa o indirecta, analizar si esta falta de

concreción en el tratamiento tributario del sujeto no domiciliado afecta al agente de retención a tal punto que se considere que se afecta la seguridad jurídica, que es uno de los pilares del estado constitucional.

Debe considerarse que tal como se aprecia en la experiencia comparada de Argentina y España, tratándose de la imposición a las rentas empresariales, se prefiere el régimen de transparencia fiscal, aspecto que se justifica en la naturaleza, a priori, temporal de los contratos de consorcio o símiles, dentro del género de contratos de colaboración empresarial, y que refleje de mejor manera la capacidad contributiva en cabeza de los verdaderos dueños de la ganancia; lo que a su vez también justifica que el legislador haya mantenido dicho tratamiento para contratos de consorcio menores a tres años.

Sin embargo, tratándose de la imposición al consumo, bajo la modalidad de impuestos al valor agregado, como lo es el Impuesto General a las Ventas peruano, se tiene coincidencia en que este tipo de contratos siempre califiquen como sujetos pasivos del impuesto, lo que se justifica en la necesidad de mantener un mejor control sobre las operaciones gravadas a efecto de evitar supuestos de evasión como los advertidos en el presente trabajo. En ese sentido, pese a que se opta por mantener el régimen de transparencia fiscal para la renta, por la coherencia conceptual y los beneficios que genera, se sopesa la necesidad de evitar riesgo de evasión.

Así las cosas, optar por un régimen como el vigente en los citados países, implica sopesar los beneficios y riesgos de dicha opción de política fiscal, que no solo afectará a los supuestos materia de análisis en la presente investigación; lo que lleva a pensar en otras formas de abordar el problema analizado, no desde el vértice del tratamiento de los contratos sin contabilidad independiente, sino de los partícipes.

Lo expuesto nos lleva a proponer nuestra propia posición, la cual es que el tratamiento de contratos de consorcio sin contabilidad independiente celebrados con sujetos no domiciliados implica que necesariamente, estos últimos constituyan un establecimiento permanente en el país a efecto de que puedan tributar bajo el modelo conglobante, imputando ingresos, costos y gastos como un sujeto domiciliado, y asimismo, también configuren como sujeto del Impuesto General a las Ventas, de manera que se les puedan imputar por medio del Documento de Atribución, el impuesto bruto (débito fiscal) y el crédito fiscal de adquisiciones y compras, y pueda determinar y pagar el tributo resultante.

Con el objetivo de entender mejor la cuestión vamos a analizar un caso concreto a manera de ejemplo:

El Estado realiza un concurso público para dotar de ciertos servicios al Estado peruano, en este concurso se presentan postores y aquellos son consorcios, conforme a lo que hemos analizado abundantemente durante este trabajo.

Los consorcios pueden estar conformados por un sujeto domiciliado y otro no domiciliado, o ambos sujetos no domiciliados como el caso que vamos a analizar. El consorcio "A", formado por dos entidades no domiciliadas en el Perú, ganan la buena pro del Contrato.

Recordemos que ambos son sujetos que no cuentan con RUC, no tienen domicilio, no tienen libros contables, solo han firmado un contrato de consorcio entre ambos y se han presentado a concursar ante Estado. En la práctica se da que el Estado realiza el primer desembolso a pocos días de otorgarse la buena pro, con lo cual el Consorcio deberá emitir un comprobante de pago, una factura, emitida al Estado, por supuesto esta factura deberá discriminar el valor del IGV (18%).

En pocos días, el consorcio se registra en el RUC y emite el primer comprobante de pago, tiene la obligación del pago del impuesto bruto del período, el que constituye un porcentaje importante del total del contrato, sin embargo, no cuenta con crédito fiscal alguno, dado que es la primera operación del proyecto.

Para mayor entendimiento vamos a revisar el siguiente cuadro donde se pueden verificar de manera práctica el cálculo del impuesto general a las ventas por cada semestre, consideramos que por cada semestre se tendrán registros tanto de impuesto bruto generado por las ventas gravadas y también se generará crédito fiscal del impuesto por las compras de bienes y servicios gravados con el impuesto.

De esta manera podemos ver que en el primer periodo que se genera el anticipo no existe crédito fiscal por compras gravadas que le otorguen derecho a deducir nada, por lo que el consorcio deberá pagar el total del débito fiscal (impuesto bruto) por el anticipo recibido de manera inicial.

Tabla 4. Análisis del Crédito fiscal del IGV

CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Valor del contrato	US\$	100
Periodo de prestación		4 años
Anticipo		40%

CALCULO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

CONCEPTO	1	2	3	4	5	6	7	8	TOTAL
Ingresos	40.00			20.00		20.00		20.00	100.00
Impuesto Bruto	7.20	-	-	3.60	-	3.60	-	3.60	18.00
Costos y Gastos	-	10.00	30.00	20.00	10.00	1.00	1.00	1.00	73.00
Crédito fiscal	-	1.80	5.40	3.60	1.80	0.18	0.18	0.18	13.14
Del Período	7.20	-1.80	-5.40	-	-1.80	3.42	-0.18	3.42	
Crédito fiscal	-	-	-1.80	-7.20	-7.20	-9.00	-5.58	-5.76	
Pago /crédito fiscal	7.20	-1.80	-7.20	-7.20	-9.00	-5.58	-5.76	-2.34	

Si evaluamos el proyecto de manera general, en aplicación del principio de neutralidad del IGV, este impuesto al ser de carácter indirecto, no debería tener ningún efecto en los resultados de la operación del contribuyente. Es así que, si vemos la columna del total el impuesto bruto del proyecto fue de 18 y el crédito fiscal del total proyecto fue 13, esto porque los proyectos son realizados a valor de mercado y con la expectativa de generar utilidades. Además, recordemos que el usuario final del bien o servicio es quien recibe la carga final del impuesto, que en nuestro caso es el Estado Peruano, quien debe soportar esa carga tributaria, la misma que en buena cuenta igual va a formar parte de los ingresos por recaudación tributaria para el propio Estado.

Sin embargo, vemos que el Consorcio se queda con 2.34 de crédito fiscal al final del período 8, ello porque en el primer período pagó el impuesto por 7.2, es decir que por la operatividad de cómo se factura en este tipo de operaciones, el Consorcio se queda con crédito fiscal que no podrá recuperar.

Recordemos que el consorcio tiene un fin específico, obtenido este fin, el contrato culmina, es decir que al extinguirse el consorcio y no poder recuperar el crédito fiscal, este significará un gasto adicional que reduzca las utilidades esperadas.

Con este ejemplo se intenta expresar claramente el efecto de la carga tributaria del crédito fiscal que resulta irrecuperable.

En este sentido, analizamos el caso y nos damos cuenta que el crédito fiscal que el consorcio no puede recuperar lo ha utilizado el propio estado como consumidor final y también como entre recaudador de dicho tributo.

Dado que el crédito fiscal irrecuperable se origina por un efecto de temporalidad en la emisión de los comprobantes de pago, y puesto que los consorciados son sujetos no domiciliados y no podrán recuperar ese crédito fiscal, desde mi punto de vista debería existir un mecanismo de recuperación del crédito fiscal a los sujetos no domiciliados partícipes de en los casos de consorcios, puesto que el impuesto lo ha consumido el Estado, lo ha recaudado el propio estado y no se debería castigar al no domiciliado no permitiéndose el uso del su crédito fiscal.

Esta medida debería aplicar únicamente a los sujetos no domiciliados, puesto que aquéllos no tendrán más operaciones en el Perú, puesto que el Consorcio ha de extinguirse.

Con la finalidad de dar una posible solución al problema expuesto se sugiere la adición de un párrafo al artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, el mismo que tendría por objetivo disponer que los sujetos no domiciliados pueden ser partícipes de los consorcios sin contabilidad independiente, pero a través de sus establecimientos permanentes en el Perú. La propuesta de dicho cambio sería la siguiente:

“Adicionalmente a lo indicado en el párrafo anterior, tratándose de consorcios sin contabilidad independiente integrados por partícipes no domiciliados, la ejecución de las obligaciones contenidas en los citados contratos implicará la configuración un establecimiento permanente en el país por parte de los referidos partícipes no domiciliados”.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Las normas tributarias respecto del tratamiento de los consorcios en la Ley del Impuesto a la Renta fueron emitidas en un momento en que la economía peruana se encontraba en una situación muy distinta a la que nos encontramos ahora, y la gran diferencia se debe a la globalización.

La relación y el impacto de los agentes económicos externos en el Perú es mucho más importante que hace dos décadas. Por lo que puedo concluir en este trabajo que las normas respecto de los consorcios fueron elaboradas para ser aplicadas únicamente por sujetos domiciliados.

Interpretar las normas de manera distinta, es decir intentar aplicarlas a sujetos no domiciliados resulta en situaciones que podrían ser consideradas en tratos desiguales, es decir atentar contra derechos amparados por nuestra Constitución, y por otro lado podrían ser utilizadas como un mecanismo de planificación tributaria para eludir el pago de los impuestos.

2. Debería entenderse que los partícipes de un consorcio deben estar domiciliados en todos los casos, por lo que el Estado, al momento de otorgar la buena pro a un consorcio, deberá otorgar un plazo prudente para que el consorcio obtenga su inscripción en el RUC, es decir que en el caso de que los partícipes de un consorcio sean sujetos no domiciliados, el consorcio solo deberá llevar contabilidad independiente. Es decir que todo partícipe de un consorcio deberá estar registrado en el RUC, contar con domicilio en el Perú de acuerdo a lo dispuesto en el Ley del Impuesto a la Renta. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) debería emitir un pronunciamiento al respecto.
3. En cuanto al Impuesto General a las Ventas, dadas las circunstancias en las que se prestan los servicios por sujetos no domiciliados a través de un consorcio, el Estado debería implementar un mecanismo de recuperación del crédito fiscal en el caso de que este no pueda ser utilizado por el sujeto no domiciliado en la ejecución de un contrato de consorcio.

4. La falta de precisión en la aplicación de las normas puede tener efectos nocivos para el fisco peruano, puesto que se podría realizar planificación fiscal agresiva utilizando entidades que formen parte de un grupo empresarial, que podría estar fuera del alcance de la medición de precios de transferencia inclusive, puesto que la participación de un asociado a un consorcio no califica como una operación que genere costos o beneficios al operador o al resto de partícipes, y dado que la obligación de pago el impuesto a la renta al fisco peruano nace en el pago, la decisión del momento de tributar podría diferirse a voluntad de los partícipes.
5. Como bien se ha expuesto en el presente trabajo, el Perú necesita importar experiencia, conocimiento, tecnología, buenas prácticas con el objetivo de cumplir los objetivos del Estado, para ello es indispensable la participación de agentes externos. Una de las aristas que un inversionista evalúa antes de tomar decisiones es conocer el costo tributario del país, identificado en los cargos por impuesto a las ganancias, y los gastos cumplimiento tributario. En la medida que no exista un sistema jurídico que ofrezca seguridad, este constituye un desaliento para el inversionista, el que en los mejores términos tendrá que compensar los riesgos potenciales si decide invertir en el país.

Además del posible crédito fiscal de Impuesto General a las Ventas irrecuperable que podría tener al finalizar un proyecto, y la falta de claridad en la tributación del impuesto a la renta que no dota de seguridad jurídica ni al inversionista no domiciliado ni al operador domiciliado, la participación en un consorcio parecería ser una herramienta de planificación fiscal o una empresa con destino incierto.

6. En línea con lo expuesto, y de acuerdo con los objetivos establecidos en la presente investigación, se propone la incorporación de un párrafo final al artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, como sigue:

“Adicionalmente a lo indicado en el párrafo anterior, tratándose de consorcios sin contabilidad independiente integrados por partícipes no domiciliados, la ejecución de las obligaciones contenidas en los citados contratos implicará la configuración un establecimiento permanente en el país por parte de los referidos partícipes no domiciliados”.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

- Araoz, L. y Ramírez Gastón, A., (2007). Los Contratos de Colaboración Empresarial y de Asociación en Participación Celebrados entre Partes Domiciliadas en el País: su Tratamiento Tributario en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley del Impuesto General a las Ventas. *Revista Derecho y Sociedad Lima*, año XVIII, número 28, pp. 244-254.
- Ariñez Vera, Mayra Alejandra. *Delimitación de la responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente 2018*
- Colaiacovo, Juan Luis y otros (1992). *Joint Ventures y otras formas de cooperación empresarial internacional*. Buenos Aires: Macchi, pp. 75-109
- Carbonell Sanchez, Miguel, *Revista pensamiento constitucional*, Vol 15, 2011.
Recuperado:<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/issue/view/353>
- Chiri Gutiérrez, I. (2009). Justificación de asimetrías impositivas en favor de los no residentes. *Foro Jurídico*, (09), 126-138. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18524>
- Chappuis Cardich, Jacqueline, *La igualdad ante la ley*, *Revista Themis*. Vol 29, 1994
Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe>
- Chprintz, Denise y Rodríguez, Daniel (2016) *Tratamiento Impositivo de los nuevos Contratos Asociativos introducidos en el Código Civil y Comercial de la Nación: Negocios en Participación y Consorcios de Cooperación*. Universidad Argentina de la Empresa. Recuperado de:
<https://repositorio.uade.edu.ar/xmlui/bitstream/handle/123456789/5864/RODRIGUEZ%20-%20TIF.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Durán Rojo, L. (2007) *Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la tributación en el Perú por rentas empresariales de sujetos no domiciliados*. IFA Grupo peruano, p 415 y 416. Recuperado a partir de:
https://www.ifaperu.org/uploads/articles/319_04_duran.pdf
- Durán Rojo, L. (2015). *La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario*. *IUS ET VERITAS*, 24(50), 174-203.
Recuperado a partir de
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/14814>
- Díaz Revorio, Francisco Javier, *Las Dimensiones Constitucionales de la Igualdad*. *Revista pensamiento constitucional*, Vol 22, 2017.
Recuperado:<http://revistas.pucp.edu.pe>
- García Schreck, Marcial (2010). Ponencia presentada en el Segundo Encuentro Tributario Regional Latinoamericano de la International Fiscal Association (IFA). Grupo Local Argentino de IFA y la Asociación Argentina de estudios Fiscales. Buenos Aires, del 7 al 9 de abril.
- Huerta Guerrero, Luis Alberto. *Revista pensamiento Constitucional* Vol 11, 2005.
Recuperado: <http://revistas.pucp.edu.pe>

OECD (2016), Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264257757-es>.

Picón Gonzales, Jorge Luis. Revista Themis, (41), 2000. Recuperado: <http://themis.pe/revista-themis>

Rius, O. (1987). La Igualdad ante la Ley. Córdoba Republica Argentina

Talledo César (1998) La asociación en participación, el consorcio y joint venture: aspectos contractuales y tributarios en Cuadernos Tributarios, N° 22, editado por Asociación Fiscal Internacional - Grupo Peruano.

Walters Kluwer (2009) Guías Jurídicas Régimen especial para las AITE y las UTE. Lugar de publicación: Walters Kluwer. Recuperado de: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAABAEAMtMSbF1jTAAASNTUyMTtbLUouLM_DxblwMDSONDQ3OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOCSoAorIA7TUAAAA=WKE

NORMAS Y DOCUMENTOS INSTITUCIONALES

Congreso de la República. Ley 26687 Ley General de Sociedades

Congreso de la República. (30.12.1998) Ley N° 27034. Diario Oficial El Peruano.

Constitución Política del Perú 1993

Convenio entre la República del Perú y Los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y su protocolo. Recuperado de: <https://www.mef.gob.pe>

Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI, 2015) Comportamiento de la economía peruana 1950-2015

Ministerio de Economía y Finanzas. (8.12.2004), Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo 179-2004-EF

Ministerio de Economía y Finanzas. (21.9.1994). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo 122-94-EF

Ministerio de Economía y Finanzas. (15.4.1999). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Decreto Supremo N° 055 -99-EF

Ministerio de Economía y Finanzas. (29.3.1994). Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94 -EF.

Ministerio de Economía y Finanzas Decreto Legislativo No 943, 2003

Ministerio de Economía y Finanzas, Decreto Legislativo 1424, 2018

Ministerio de Economía y Finanzas, Decreto Legislativo 1369, 2018

El peruano (2019, 21 de setiembre). FMI: La economía peruana crecerá 3.5% durante 2019. Recuperado de <https://elperuano.pe>

Migraciones Superintendencia Nacional (2015, 06 de noviembre). Migraciones firmó contrato para la elaboración de pasaporte electrónico de alta seguridad. Recuperado de migraciones.gob.pe

Resolución de Superintendencia N 002-2008/SUNAT publicada el 08 de enero del 2008

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT, 1997. Resolución de Superintendencia N° 025-97/SUNAT 20 de marzo de 1997. Consulta 22 de setiembre de 2018. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe>

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT. 1998. Resolución de Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT. 2012. Informe N°076-2012-SUNAT/4B0000

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT. 210-2004

Superintendencia N.° 022-98. 11.2.1998. Tribunal Fiscal. Resolución N° 18351-4-2013. (10.12.2007).

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT. Nota tributaria y aduanera de la página web de la SUNAT. Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html> (Fecha de consulta: 8 de marzo de 2013)

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT. Nota tributaria y aduanera de la página web de la SUNAT. Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html> (Fecha de consulta: 8 de marzo de 2013)

Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional. (11 de noviembre de 2003). Expediente Número 008-2003-AI/TC.

Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional. (26 de marzo de 2003). Expediente Número 00261-2003-AA-TC.

Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional. (27 de setiembre de 2004). Expediente Número 0001-2004-AI/TC.

Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional. (1 de abril de 2005). Expediente Número 0048-2004-TC.