

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS VINCULADAS A
CONTRIBUCIONES A ESSALUD Y APORTACIONES A LA ONP
POR LOS CONSORCIOS CON CONTABILIDAD
INDEPENDIENTE**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Cesilia Ysabel Delgado Montoya

Código 20162708

Asesor

Silvia León Pinedo

Lima – Perú

Octubre de 2020

**“IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
VINCULADAS A CONTRIBUCIONES A
ESSALUD Y APORTACIONES A LA ONP
POR LOS CONSORCIOS CON
CONTABILIDAD INDEPENDIENTE”**

ABREVIATURAS

<u>Termino</u>		<u>Abreviatura</u>
Tribunal Fiscal	:	TF
Ley del Impuesto a la Renta	:	LIR
Impuesto General a las Ventas	:	IGV
Impuesto Selectivo al Consumo	:	ISC
Artículo	:	art.
Ley General de Sociedades	:	LGS
Constitución Política del Perú	:	CPdP
Código Tributario	:	CT
Resolución de Observancia Obligatoria	:	ROO
Resolución del Tribunal Fiscal	:	RTF

RESUMEN

Las implicancias tributarias respecto a los aportes a EsSalud y retenciones de ONP de los consorcios con contabilidad independiente, han surgido debido al dictamen de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal que menciona que dichos consorcios no tienen capacidad tributaria respecto a los aportes a EsSalud y retenciones de ONP; así mismo sus partícipes no podrían ser responsables solidarios por dichos tributos; basándose en lo expresado en la legislación tributaria que indica que estos tipos de consorcios son entes colectivos que carecen de personería jurídica, y de acorde con ello es el propio legislador quien en norma específica les debe otorgar capacidad tributaria. Un cambio legislativo en las normas de dichos tributos sería el camino idóneo para poder contrarrestar los efectos negativos de este dictamen y disminuir el riesgo de incobrabilidad de dichos tributos, que además están vinculados directamente con derechos laborales que el Estado está obligado a resguardar.

ABSTRACT

The taxes' implications about contributions to EsSalud and withholdings of ONP of the consortium with independent accounting, have arisen due to the opinion of the Obligatory Observance of the Tax Court that mentions that said consortia do not have tax capacity regarding contributions to EsSalud and withholdings of ONP; likewise, its participants could not be jointly and severally liable of those taxes; specifically in what is stated in the tax legislation that indicates that these types of consortium are collective entities that are not Legal entities, and according to this it is the legislator himself who, in a specific legal norm, must grant them tax capacity.

A legislative change in the norms of those taxes is the right way to counteract the negative effects of this legal judgement and reduce the risk of un-collectability of those taxes, which are also directly linked to labor rights that the State is obliged to protect.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: NATURALEZA Y REGULACION DE LOS CONTRATOS ASOCIATIVOS EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO PERUANO.....	3
1.1 Asociación en Participación	3
1.2 Consorcios	4
1.2.1 Concepto y naturaleza	4
1.2.2 Características.....	6
1.2.3 Presencia de los Consorcios en el Perú	7
1.3 Los consorcios en la legislación laboral.....	9
1.3.1 Ley de productividad y competitividad laboral D.L. N° 728	9
1.3.2 Ley de modernización de la seguridad social en salud Ley N° 26790.....	11
1.3.3 Sistema nacional de pensiones de la seguridad social D.L. N° 19990.....	12
CAPÍTULO II: TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A CONSORCIOS CON CONTABILIDAD INDEPENDIENTE.....	13
2.1 Capacidad Contributiva.....	13
2.2 Capacidad Tributaria	15
2.2.1 Capacidad Tributaria de los Consorcios	15
2.2.2 Código Tributario	16
2.2.3 Responsabilidad Solidaria	17
2.2.4 Ley del impuesto a la renta.....	22
2.2.5 Impuesto general a las ventas	23
2.3 Resolución de Observancia Obligatoria N° 10885-3-2015	24
2.3.1 Análisis jurídico – societario	26
2.3.2 Análisis tributario	27
2.3.3 Análisis laboral	28
CAPITULO III: PROBLEMÁTICA E IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LOS CONSORCIOS CON CONTABILIDAD INDEPENDIENTE APARTIR DE LA RTF.....	34
3.1 Problemática	34

3.1.1	Consecuencias de la aplicación de la RTF	35
3.1.2	Exigibilidad de aportes y contribuciones	37
3.1.3	Limitación de los consorcios como empleadores	37
3.1.4	Sanciones y penalidades por las entidades contratantes	38
3.1.5	Sanciones y multas por la entidad tributaria	38
3.2	Propuesta Normativa	39
3.3	Pleno jurisdiccional nacional laboral	40
	CONCLUSIONES	42
	REFERENCIAS	43



INTRODUCCIÓN

En nuestro país es cada vez más usual que personas naturales o jurídicas, dentro de un ámbito perfectamente legal utilicen todos los mecanismos que la propia legislación les otorga al momento de crear relaciones comerciales, alianzas estratégicas u otras formas asociativas, que les permitan obtener beneficios económicos y generar riqueza. A ello debemos agregar la realidad de un mercado cada vez más competitivo que conlleva a que estas alianzas estratégicas sean un vehículo no solo posible o probable sino necesario para poder obtener presencia comercial en el mercado nacional y extranjero.

Dentro de estas alianzas comerciales que se encuentran dentro de nuestro marco jurídico podemos mencionar a los contratos asociativos; los mismos que fueron incluidos dentro de la nueva Ley general de sociedades del año 1997; la misma que distingue y menciona los tipos, características y naturaleza de estos contratos asociativos.

El nacimiento y características particulares de cada uno de ellos al momento de concretarse y desarrollar actividades comerciales generadoras de riqueza ha ocasionado que la legislación tributaria los incluya específicamente como sujetos de impuestos, ya que desarrollan actividades similares a cualquier otra forma asociativa reconocida y presente en el país.

Nuestro presente trabajo de investigación se centrará en un tipo de contrato en específico, como son los contratos con contabilidad independiente; debido a que las características particulares de este tipo de contrato asociativo o “ente colectivo” como lo señala la legislación tributaria ha ocasionado pronunciamientos por parte del Tribunal Fiscal que podrían estar afectando la facultad recaudadora de la administración tributaria, y/o podrían generar conflictos entre las implicaciones laborales y tributarias.

Somos de la opinión que estos contratos asociativos son una forma muy positiva de acrecentar la inversión pública y privada en nuestro país y que colaboran en un gran porcentaje en el aumento del PBI nacional; es por ello que consideramos importante desarrollar este tema a fin de colaborar y otorgar una posible solución al vacío normativo que ha sido ocasionado por un pronunciamientos del Tribunal Fiscal.

Confiamos en que el desarrollo del presente trabajo sea de utilidad para efectos didácticos y sea tomado en cuenta por las diversas entidades interesadas que se encuentran afectadas y busquen una posible solución de encontrarse incluidas en este tipo de situaciones particulares.



CAPÍTULO I: NATURALEZA Y REGULACION DE LOS CONTRATOS ASOCIATIVOS EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO PERUANO

Los contratos asociativos son contratos jurídicos patrimoniales de carácter bilateral o plurilateral cuyo objetivo principal es satisfacer las necesidades particulares de los miembros suscriptores de los mismos, sus principales características son:

- ✓ Presencia colaborativa; sus cláusulas consignan y establecen la coordinación, cooperación y gestión común que deben de tener todos sus miembros participantes.
- ✓ Finalidad común; todas las obligaciones pactadas en un contrato se encuentran suscritas con la finalidad de obtener un beneficio en común, el cual está ligado a su participación.
- ✓ Ejecución continuada; cada parte ejecuta sus obligaciones de forma continua, sin interrupción y durante la vigencia del contrato suscrito y/o hasta obtener los fines en común acordados.

Dentro de estos contratos asociativos existen dos que son los más comúnmente usados, que son los contratos de asociación en participación y los consorcios; pasaremos a mencionar un concepto básico del contrato de asociación en participación ya que nuestro tema está ligado directa y específicamente al contrato de consorcio.

1.1 Asociación en Participación

Los contratos de asociación en participación de acuerdo al artículo 440° al 444° de la ley general de sociedades son aquellos donde una persona denominada asociante concede a otras personas denominadas asociados una participación en la utilidad o ganancia de uno o más de un negocio a cambio de una “contribución”.

En este tipo de contrato el asociante siempre actúa en nombre propio; esta asociación en modo alguno genera una denominación o razón social; es el asociante el que lleva a cabo

la gestión del negocio no existiendo responsabilidad para los asociados ante terceros ni tampoco los asociados tienen derechos o atribuciones sobre terceros.

Asimismo, cada asociado deberá tener participación tanto en las utilidades y/o pérdidas del negocio; pudiéndose establecer contractualmente que solo tenga participación en las utilidades.

1.2 Consorcios

De acuerdo a los artículos 445° al 448° de la ley general de sociedades los consorcios son contratos mediante el cual dos o más personas se asocian con el fin de participar de forma activa y directa en un determinado negocio con el propósito de obtener un beneficio, sin que ello lleve a que pierdan su autonomía

1.2.1 Concepto y naturaleza

Definición:

Los consorcios son contratos asociativos regulados taxativamente de acuerdo a la Ley General de Sociedades Ley N° 26887; conformados por dos o más personas con el fin de obtener un beneficio económico sin que ello como lo mencionamos en el párrafo anterior ocasione a la pérdida de su propia autonomía; es un contrato en el que se detallan los datos necesarios como cualquier otro contrato de naturaleza civil, es decir, se debe mencionar el objeto o fin del contrato, las responsabilidades y aportes de los consorciados y otros términos que los participantes decidan incluir en él, también se indica que de no mediar porcentajes de participación y/o responsabilidad en el contrato se asumirá que todo será de forma proporcional a todas las partes integrantes del mismo.

Si revisamos algunos conceptos de la legislación comparada podemos rescatar lo siguiente:

Según el artículo N° 2602 del código civil italiano, “con el contrato de consorcio los emprendedores institucionalizan una organización común para la disciplina o por el desenvolvimiento de determinadas fases de sus respectivos negocios” (como se citó en Gómez, 2014, p.24)

Según la Ley 12/1991 artículos 2º y 4º de España “se regula al consorcio bajo la denominación de agrupaciones de interés económico. La finalidad de la agrupación de interés económico es facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios. La agrupación de interés económico no tiene ánimo de lucro por sí misma.

Las agrupaciones de interés económico solo podrán constituirse por personas físicas o jurídicas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales, por entidades no lucrativas dedicadas a la investigación y por quienes ejerzan profesiones liberales” (como se citó en Gómez, 2014, p.24-25)

Asimismo en el caso de Argentina la Ley 26005 aborda al consorcio de cooperación en su artículo 1º “como las personas físicas y jurídicas, domiciliadas o constituidas en la República de Argentina, podrán constituir por contrato “consorcios de cooperación” estableciendo una organización común con la finalidad de facilitar, desarrollar, incrementar o concretar operaciones relacionadas con la actividad económica de sus miembros, definidas o no al momento de su constitución, a fin de mejorar o acrecentar sus resultados” (como se citó en Gómez, 2014, p.25)

Debemos señalar que de acuerdo a los conceptos citados sobre el concepto de consorcio que tiene la legislación comparada, nuestra legislación no se aleja mucho de esos conceptos básicos.

Naturaleza

La naturaleza que asume cada consorciado es autónoma según el artículo 447º no existe dependencia de unos con otros, es decir, cada uno asume su parte comprometida según el contrato con independencia que los otros consorciados cumplan con la suya.

Sin embargo, el incumplimiento de las obligaciones de algunos puede ver afectado la finalidad del contrato suscrito; de lo que se desprende que la solidaridad no es su característica principal, sino que son autónomos y asumen sus obligaciones y responsabilidades a título particular; salvo algunas excepciones como la responsabilidad

solidaria ante terceros que se encuentre estipulada en los contratos que se suscriban por ejemplo con entidades del sector público nacional.

Las partes del consorcio responderán solidariamente ante la Entidad por todas las consecuencias derivadas de su participación individual en el consorcio durante los procesos de selección o de su participación en conjunto en la ejecución de contratos. Deberán designar un representante común con poderes suficientes para ejercitar los derechos y cumplir las obligaciones que se deriven de su calidad de postores y del contrato hasta la liquidación del mismo (ley de contrataciones con el estado, Decreto Legislativo N° 1017, 2009).

1.2.2 Características

Las principales características que los contratos de consorcio presentan son las siguientes:

- Son contratos bilaterales o plurilaterales que no hacen distinción entre la naturaleza de sus partes, pudiendo éstas ser personas naturales o jurídicas,
- Estos contratos representan un riesgo para cada consorciado en igual medida a la de su participación en el mismo,
- La celebración de un contrato de consorcio no genera una persona jurídica per se, sin embargo para efectos tributarios se les otorga la calidad de persona jurídica, dependiendo del modelo adoptado,
- De ser contratos de contabilidad independiente deberán suscribirse ante la superintendencia nacional de administración tributaria y obtener el registro único de contribuyentes (RUC),
- La adquisición de bienes se regirá por la regla de propiedad individual y de copropiedad en el caso de adquisición conjunta,
- Es un contrato de duración temporal,
- La ley regula los casos en los que los partícipes tendrán que asumir responsabilidad solidaria frente a terceros,
- Es un contrato oneroso ya que se afectan bienes que son utilizados para obtener beneficios patrimoniales.

- Dentro de los contratos de consorcios existen dos modalidades contratos con contabilidad independiente, cuyas características se encuentran detalladas en líneas anteriores y los contratos de consorcio sin contabilidad independiente, que son aquellos que no necesitan llevar una contabilidad independiente a la de sus partícipes, ya que solo uno de ellos adquiere la calidad de operador del mismo.

Es importante indicar que nuestro trabajo estará enfocado en los consorcios con contabilidad independiente ya que son ellos los que han sido excluidos como sujetos de tributos para las contribuciones a EsSalud y como retenedores de las aportaciones a la ONP; tal como desarrollaremos en el capítulo tres, cuando hablemos sobre la capacidad tributaria que la legislación tributaria les ha otorgado.

“(…) Los consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, deben llevar contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes. Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a tres (3) años, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT dentro de los 5 días siguientes a la fecha de celebración”. (TUO de la LIR)

De lo citado en el TUO de la LIR podemos concluir que solo los contratos con contabilidad independiente son a los que la administración tributaria, les ha concedido la calidad de contribuyentes, y serán tratados como personas jurídicas para efectos tributarios; sobre los contratos sin contabilidad independiente deberán ser llevados por uno de los partícipes del mismo designado para esos fines.

1.2.3 Presencia de los Consorcios en el Perú

El Perú como otro país en vías de desarrollo realiza numerosas obras públicas de gran envergadura; dichas obras que en muchas ocasiones se trata de mega construcciones de gran impacto social, se desarrollan en etapas o tiempos de duración considerable y que necesita estudios especializados de pre factibilidad, la operación y desarrollo de los mismos abarcan periodos de tiempo largos y luego el ámbito de aplicación o el monitoreo de las mismas con posterioridad.

Es decir, dichas obras involucran la necesidad y convergencia para su desarrollo de múltiples materias y especialistas para su desarrollo productivo; es por ello que en estos grandes proyectos en su mayoría se involucran un conjunto de empresas para su desarrollo, y comúnmente estas empresas conforman los consorcios como una medida válida y muy conveniente por la naturaleza de los mismos.

Actualmente si nos fijamos en las principales obras representativas que existen en nuestro país, todas han sido o están siendo realizadas por consorcios, cuyos integrantes son nacionales e internacionales y que tienen experiencias distintas y diferenciadas entre sí, que les permite llevar a cabo estas obras que son de interés público y nacional.

De acuerdo a la naturaleza de los consorcios esta figura de contratación es muy usada en nuestro medio para la realización de obras públicas, prestación de servicios y a la provisión de bienes al Estado Peruano mediante licitaciones y/o concursos públicos. De acuerdo a estadísticas de Pro inversión las adjudicaciones o contrataciones con consorcios desde el año 2008 a setiembre 2017 representan más del 45% del total de procesos adjudicados¹; lo cual reafirma la presencia de este tipo de mecanismos empresariales en nuestro país. Es importante señalar que estos contratos al tener autonomía distinta a la de sus partes conformantes se entiende que generan actividades independientes con el propósito de llevar a cabo el proyecto por el cual fueron creados.

Estas contrataciones por su nivel de especialidad y sus costos de gran importancia son encargados básicamente y de acuerdo a su relevancia a organismos operacionales como son el Organismo Supervisor de Contrataciones con el Estado (OSCE), United Nations Office for Project Services (UNOPS), oficina de las naciones unidas de servicios para proyectos, Pro inversión, etc.; estas entidades se encargan de convocar licitaciones y evaluar técnicamente las propuestas con la mayor diligencia posible, ya que son proyectos de vital importancia para el país.

Ahora bien, volviendo al tema relativo a los consorcios, se sobreentiende que como cualquier otra empresa los contratos de consorcios con contabilidad independiente al ser unidades autónomas deberán realizar sus actividades comerciales para lo cual

¹ Fuente: Pro inversión, cuadro 3.10 Reporte de Proyectos por origen de Inversiones Enero 2008- Setiembre 2017.

podrán contratar, gestionar y realizar todas las actividades necesarias para llevar a cabo sus actividades comerciales; parte muy necesaria e importante de estas actividades es la contratación de personal necesario para llevar a cabo estas actividades, siendo obligatorio el cumplir con las normas que la legislación laboral indica en salvaguarda de los derechos de todos los trabajadores de la actividad privada y/o pública.

1.3 Los consorcios en la legislación laboral

La importancia y relevancia de proyectos de envergadura desarrollados por consorcios actualmente en nuestro país, conlleva a un crecimiento del PBI, de la misma forma un crecimiento en la inversión pública y privada, así como un crecimiento en el empleo en diferentes sectores económicos.

Suena lógico entonces decir, que los consorcios que emplean una cantidad ingente de personal en sus proyectos sean empleadores que como la ley lo exige proporcione a sus trabajadores condiciones de trabajo que se encuentren reguladas en la legislación laboral vigente, la misma que de realizarse no debería ocasionar problemas de ninguna índole.

Sin embargo, más adelante en el desarrollo de nuestro trabajo señalaremos que esta perspectiva del desarrollo normal que se espera se desarrolle sin ningún inconveniente, actualmente tiene un vacío legal que podría ocasionar diversos problemas de no efectuarse las correcciones necesarias a tiempo.

1.3.1 Ley de productividad y competitividad laboral D.L. N° 728

Como base para la introducción de la ley señalada en el párrafo anterior debemos señalar que se entiende que la relación contractual trabajador-empleador parte de un concepto básico de poner por parte del trabajador su fuerza de trabajo de forma dependiente a cambio de una contraprestación remunerativa pactada; dicha contraprestación generará una serie de obligaciones a ambas partes, las mismas que deben estar establecidas en el contrato de trabajo, reglamento interno, convenios colectivos y la normativa laboral vigente.

Ahora bien de acuerdo a la ley de productividad y competitividad laboral, Decreto Legislativo N° 778 publicado el 27 de marzo de 1997, forman parte de los derechos de los trabajadores el proporcionarles seguridad social, siendo obligación del empleador proporcionársela; por otra parte también señala que el trabajador deberá aportar un porcentaje por concepto de pensión de jubilación.

La ley menciona siempre a “el trabajador” y “el empleador”; si desarrollamos ambos conceptos sabremos que trabajador es aquél que presta su fuerza física a cambio de una contraprestación dineraria, pero ¿Qué es un empleador o entidad empleadora?

Debemos definir entonces que es una entidad empleadora; y para ello recurrimos a conceptos básicos que indican que “empleador” es todo aquél que crea u ofrece puestos de trabajo y los ofrece con el fin de que éstos puedan ser ocupados por trabajadores bajo su mando a través de un contrato de trabajo; también podemos indicar que “empleador” no es lo mismo que “empresa”, es importante señalar que a diferencia del trabajador, el empleador puede ser una persona física o persona jurídica.

Además, debemos mencionar también que de acuerdo al inciso a) del artículo 1° del D.S. N° 018-2007-TR del 28 de agosto del 2007 se entiende por empleador a:

“toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativa de trabajadores, institución privada, entidad del sector público nacional inclusive a las que se refiere el Texto Único Actualizado de las Normas que rigen la obligación de determinadas entidades del Sector Público de proporcionar información sobre sus adquisiciones, aprobado por el Decreto Supremo N° 027-2001-PCM y normas modificatorias, o cualquier otro ente colectivo, que remuneren a cambio de un servicio prestado bajo relación de subordinación”.

Bajo estos conceptos descritos en párrafos anteriores podemos deducir entonces que un consorcio podría ser considerado *un empleador*; si desarrollara actividades por las cuales necesitaría valerse de terceros y éstos se encuentren bajo un grado de subordinación o dependencia ante ellos.

1.3.2 Ley de modernización de la seguridad social en salud Ley N° 26790

La presente ley publicada el 17 de mayo de 1997 está basada en los principios fundamentales de nuestra constitución referida a proporcionar bienestar y prestaciones de salud en un marco de equidad y solidaridad.

En su artículo 3° señala que todos los trabajadores activos con relación de dependencia son afiliados regulares, es decir “asegurados”, por lo que tienen derecho a tener una prestación de salud; así mismo señala en su artículo 4° que las “entidades empleadoras” son todas aquellas empresas e instituciones públicas o privadas que tengan trabajadores con relación de dependencia.

Finalmente, en su artículo 6° indica claramente que la contribución al ESSALUD es de cargo y cuenta de las entidades empleadoras y equivale actualmente al 9% de la remuneración computable de cada trabajador, además de indicar los mecanismos de pago de dichas contribuciones.

Se desprende de lo señalado en párrafos anteriores que todas las empresas que tienen personal en calidad de subordinación están obligados por ley a proveerles servicios de salud y además ser responsables de retener sus aportes para una jubilación futura; esto ha sido determinado por ley, la misma que ha dispuesto estas medidas con el propósito de establecer políticas de bienestar general a los peruanos y de asegurar que ellos no sean causa probable en un futuro de gasto público, asegurándose que estos aportes respalden sus años de cesantía futura.

Asimismo, queda claro que de acuerdo a esta Ley basta que exista una relación de dependencia para que sea considerada una entidad empleadora como tal, sin necesidad de enmarcarla en una denominación jurídica específica, simplemente se desprende de su propia naturaleza.

De acuerdo a lo expuesto en párrafos anteriores podemos inferir que no importa la denominación que se le dé, basta que se configure una relación mediante la cual una persona realice labores a favor de un tercero a cambio de una prestación económica, para que digamos que existe un empleado y un empleador. Esta relación contractual otorga derechos y obligaciones a unos y otros, siendo una obligación de gran importancia por parte del empleador de pagar las contribuciones por EsSalud de todo el personal que decida contratar.

1.3.3 Sistema nacional de pensiones de la seguridad social D.L. N° 19990

Esta Ley publicada y aprobada el 24 de abril de 1973 contempla desde esos tiempos la necesidad que los trabajadores obtengan una protección más amplia y adecuada sobre un régimen pensionario; señala en su artículo 3° que los asegurados obligatorios son todos aquellos trabajadores que prestan servicios a la actividad privada a empleadores particulares cualquiera sea el tiempo que lo efectúen, así como otros trabajadores de distintos ámbitos.

Indica además en su artículo 11° que:

“Los empleadores y las empresas de propiedad social, cooperativas o similares, están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el momento del pago de sus remuneraciones y a entregarlas a la caja nacional de pensiones, conjuntamente con las que dichos empleadores o empresas deben abonar. La entrega de estas aportaciones a la caja será efectuada de conformidad con lo que establezca el reglamento, dentro del término que se fije en el mismo. Si las personas obligadas no retuvieran en la oportunidad indicada las aportaciones de sus trabajadores, responderán por su pago sin derecho a descontárselas a estos”.

Queda entendido que al igual que la seguridad social, las obligaciones de los empleadores a retener un importe de la remuneración de sus trabajadores para su fondo de jubilación está determinada cuando exista el vínculo empleado-empleador; asimismo la legislación laboral ha dado leyes que cubren a trabajadores de la actividad privada y empleadores, con derechos y obligaciones entre ambas partes; el cumplimiento de ambos aspectos está sujeto a ley, la misma que el legislador debe de respetar y hacer respetar sin importar la denominación que pueda asumir los empleadores.

CAPÍTULO II: TRATAMIENTO TRIBUTARIO

APLICABLE A CONSORCIOS CON CONTABILIDAD

INDEPENDIENTE

2.1 Capacidad Contributiva

La potestad tributaria que tienen los diferentes entes del Estado Peruano está contemplada en la Constitución Política del Perú, en su artículo 74°, la misma que no es irrestricta sino que tiene parámetros de aplicación que la misma normativa indica; está basada en principios tales como la reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de la persona y la no confiscatoriedad, y otros principios que se desprenden de la norma como sería la capacidad contributiva de los contribuyentes.

“La capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos” (STC. N° 53-2004-PI/TC)

“La búsqueda de una sociedad más equitativa —ideal al que no es ajeno el Estado peruano— se logra justamente utilizando diversos mecanismos, entre los que la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin distinción ni privilegios; siendo este, a priori, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación.” (STC. N° 5970-2006-PA/TC)

Podemos mencionar entonces que la capacidad contributiva se encuentra implícita en nuestra CPdP, dados los principios básicos mencionados en nuestro párrafo anterior; constituyéndose como un límite al Estado, ya que podemos inferir que la capacidad contributiva indica que cada quien debe contribuir de acuerdo a su capacidad económica o riqueza, ayudando de esta forma a soportar el gasto público y respetando así los principios básicos recogidos en nuestra Constitución.

“No encuentra este principio, un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante ello, apreciamos que él se encuentra ínsito en el ordenamiento jurídico fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria “impuesto” en tanto se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el Sistema Tributario Peruano y preponderantemente por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo una especie de doblez del mismo”. (Jorge Bravo Cucci, 2009, pp.1)

De igual modo el Tribunal Fiscal ha dado más de un pronunciamiento donde vemos reflejada su posición respecto a la capacidad contributiva; en ellos señala la importancia de la relación que debe de haber entre la capacidad contributiva y la capacidad económica de los sujetos sometidos a grados de imposición, así mismo indica que el legislador no puede dejar de lado principios básicos reflejados en nuestra constitución a la hora de someter a imposición o de crear nuevos tributos.

“la capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación y que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos”, precisando que: “siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”. (STC. N° 003-2004-AI/TC).

“Capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad.”(Como se citó en Novoa, 2008, párr.10)

2.2 Capacidad Tributaria

La capacidad tributaria es la aptitud jurídica de las personas naturales o jurídicas, para ser sujetos de derechos y obligaciones tributarias; el art. 21° del C.T., señala que:

“Tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.”

Cuando señalamos la aptitud jurídica nos referimos a la aptitud potencial que los sujetos pueden realizar, generando así un hecho imponible que ha sido estimado como plausible de ser generador de una carga tributaria o generador del nacimiento de una obligación tributaria designada así por el legislador.

2.2.1 Capacidad Tributaria de los Consorcios

Habiendo hecho mención sobre capacidad tributaria, podemos ahora mencionar que la misma recae sobre los sujetos que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de las normas o de los tributos creados o por crearse, no haciendo distinción en las características o particularidades de los sujetos, salvo en lo relativo a su capacidad económica; es decir, la capacidad contributiva de los sujetos no está determinada por su naturaleza per se, sino por el conjunto de actividades económicas a realizar las cuales están bajo el ámbito de aplicación de las normas que el legislador ha considerado y aprobado respetando los principios básicos que se desprenden de nuestra Constitución.

Dicho esto, cuando hablamos de los consorcios en nuestra definición ya mencionada se indica que:

*“El consorcio es un 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. De conformidad con lo que se pacte en el contrato cada miembro se compromete a realizar las actividades del consorcio que se le encarguen a las que se ha comprometido”. (Elías La Rosa, 2000, pp. 954)*

De lo expuesto podríamos deducir que los consorcios con contabilidad independiente no son personas físicas y tampoco personas jurídicas, solo son contratos de naturaleza particular, que son usados comercialmente como mecanismo de simplicidad para el desarrollo de proyectos de gran envergadura y de naturaleza compleja.

Sin embargo dada su carencia de personería jurídica el sistema tributario interviene a fin de regular estos entes y enmarcarlos dentro del ámbito de aplicación de las normas; es así que les otorga “formalmente” capacidad tributaria a estos contratos denominados, *contratos de colaboración empresarial* de acuerdo a sus facultades y amparándose en los principios básicos de nuestra Constitución.

Es así que en el artículo 14° de la ley del Impuesto a la Renta menciona a los consorcios como sujetos del impuesto.

Asimismo la ley del Impuesto General a las Ventas hace lo propio al señalar en su artículo 9° .3 que los consorcios y cualquier forma de contrato de colaboración empresarial son sujeto del impuesto.

2.2.2 Código Tributario

La Norma XI del Código Tributario indica que:

“Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios”.

Podemos interpretar que al referirse a “otros entes colectivos”, se estaría refiriéndose a los contratos de colaboración empresarial, es decir los consorcios.

Además, como ya hemos mencionado en numeral anterior, el art. 21° del CT indica lo siguiente:

“Tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o

carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias”.

De lo señalado se desprende que el CT prevé que otros entes; es decir, otras formas no contempladas en la normativa tributaria, tales como los consorcios a pesar de no tener personería jurídica puedan ser sujetos de derechos y obligaciones, por lo que de acuerdo a la autonomía del derecho tributario la ley le debe otorgar capacidad tributaria a estos entes que per se no son sujetos de tributos, para que éstos tributen en la medida que su capacidad económica así lo determine; esta calificación debe ser otorgada por norma específica correspondiente.

Es así que como ya indicamos en párrafos anteriores las distintas leyes tributarias tales como Renta, IGV, ISC, realizaron modificaciones, incluyendo a los consorcios como sujetos de impuestos, tal como el CT indica debe realizarse para efectos de otorgar capacidad tributaria.

Siguiendo este proceso y como consecuencia de estos cambios normativos respecto a la inclusión y otorgamiento mediante ley de la capacidad tributaria de los consorcios con contabilidad independiente, debemos señalar que al otorgarle capacidad tributaria también recaería en sus representantes y/o consorciados la responsabilidad solidaria ante la entidad tributaria.

2.2.3 Responsabilidad Solidaria

Etimológicamente la palabra responsable proviene del vocablo latino “*responsum*” que en su acepción como adjetivo indica a la persona que tiene la obligación, ya sea moral o legal de responder por algo o alguien; “*solidario*” por su parte define a aquello que está relacionado o vinculado a una causa o una necesidad.

Así tendremos entonces que la responsabilidad solidaria o responsable solidario es una obligación que adquiere un sujeto sobre alguna deuda o compromiso, sin que pueda evadirse. Dicha deuda puede ser exigida por los acreedores o por aquellos que han visto imposibilitado el cobro a los titulares de las mismas.

Según nuestro Código Civil en su artículo 1983º, indica que los responsables de algún daño deberán responder solidariamente de acuerdo a su grado de responsabilidad y/o de forma equitativa si ésta no puede determinarse.

Nuestro Código Tributario nos señala quienes son los obligados a pagar los tributos y cumplir obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que dispongan, son los siguientes:

- 1) Los padres, tutores, curadores de los incapaces.
- 2) Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
- 3) Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
- 4) Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
- 5) Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.

El legislador señala que dichas personas son consideradas responsables así no sean los generadores del hecho imponible; señalando además que en el caso de los numerales 1) y 5) la responsabilidad es objetiva y se genera por el incumplimiento directo de sus obligaciones, teniendo que demostrar por el contrario en el caso de los demás señalados la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Ahora bien, para efectos del presente trabajo señalaremos con mayor énfasis lo que el CT señala en sus artículos 7º al 9º, sobre quiénes son los deudores, contribuyentes y responsables tributarios; así como también en su artículo 16º al 20-Aº señala quienes son los responsables solidarios.

Asimismo mencionar de forma breve que la imputación de responsabilidad solidaria ha ido incrementándose en el ámbito tributario, recayendo mayormente en los representantes legales debido a que ellos son responsables en grado o medida del pago o del no pago de las obligaciones tributarias de las empresas.

Es necesario indicar que a pesar del incremento de imputaciones de responsabilidad solidaria en materia tributaria por parte del legislador, es el propio TF quien ha mencionado que la atribución de responsabilidad solidaria de los representantes legales debe estar certeramente comprobada a fin de poder establecerla.

Sin embargo el análisis detallado de este tema no es materia de nuestro trabajo de investigación, salvo en lo que nos compete referente a los consorcios con contabilidad independiente.

2.2.3.1 Responsabilidad Solidaria Consorcios

Para precisar sobre el tema que nos aboca, debemos señalar lo que el Código Tributario en su artículo 18° menciona:

“También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales”.

De este párrafo se desprende que todos aquellos conformantes y/o partícipes de un consorcio serán responsables solidarios de las deudas que éstos generen, dicha responsabilidad se mantendrá hasta la extinción de las mismas y/o hasta la prescripción de ellas de acuerdo a lo que las normas establecen para estos casos.

Respecto de la atribución de dicha responsabilidad solidaria de acuerdo a la jurisprudencia del TF, se indica como cumplimiento obligatorio las siguientes características:

- ❖ Que la persona natural o jurídica forme parte contratante del consorcio y
- ❖ Que el consorcio sea sujeto del tributo materia de la deuda tributaria.

Asimismo de acuerdo a la RTF N°12279-1-2015, no existe norma que indique que los consorciados deban asumir la deuda tributaria del consorcio de acuerdo a su nivel de aporte, es decir que la SUNAT podrá exigir a cualquier consorciado el íntegro de la deuda tributaria; es decir, de forma automática cualquiera de los consorciados podrá ser atribuido de forma solidaria por el 100% de la deuda tributaria ante la entidad tributaria.

Más importante aún es indicar que tanto el legislador como el TF han dictaminado que solo se atribuirá responsabilidad solidaria por aquellos tributos donde el consorcio haya sido considerado contribuyente; este criterio en base a lo indicado en el CT sobre la

asignación de capacidad tributaria y es esta norma en específico la que nos ha llevado al desarrollo del presente trabajo de investigación.

2.2.3.2 Legislación Comparada sobre Responsabilidad Solidaria

La figura de los contratos de consorcios o los contratos asociativos devienen de una práctica usual en el mercado internacional, por lo que desarrollaremos algunos aspectos de la legislación comparada correspondiente a estos entes colectivos respecto de la responsabilidad solidaria de los mismos a fin de realizar una comparación con respecto a nuestra realidad tributaria local.

2.2.3.3 España

En España estos contratos se denominan “*Agrupaciones de interés económico*”, y se definen como:

“Una sociedad mercantil con personalidad jurídica propia creada para desarrollar alguna actividad económica, auxiliar de la que desarrollen sus socios, y con el fin de facilitar la actividad de los mismos o mejorar sus resultados. (Díaz Danny, 2015).

De acuerdo al artículo N° 1 de la Ley 12/1991 las agrupaciones de interés económico tendrán personalidad jurídica y se regirán por las leyes mercantiles; además sobre la responsabilidad de los socios indican que estos responderán personal y solidariamente entre sí por las deudas que generen estas agrupaciones.

Este tipo de agrupaciones constituyen una realidad actual en Europa y son reguladas especialmente por la importancia y representación que existe en el continente; a resaltar de importancia en ellos es que al igual que Perú se les otorga personería jurídica, pero existe una ley especial que le señala sus obligaciones tributarias, no hay necesidad que cada ley especial le otorgue capacidad tributaria ya que estas agrupaciones tienen su propia ley, la cual le señala entre otras cosas que existe la responsabilidad solidaria, que son sujetos de todos los impuestos que señala la norma .

2.2.3.4 Argentina

Son nombrados como consorcios de cooperación, y según la ley N° 26.005 señala que:

“Se dispone que las personas físicas o jurídicas, domiciliadas o constituidas en la República Argentina, podrán constituir por contrato "Consortios de Cooperación" estableciendo una organización común con la finalidad de facilitar, desarrollar, incrementar o concretar operaciones relacionadas con la actividad económica de sus miembros, definidas o no al momento de su constitución, a fin de mejorar o acrecentar sus resultados. Naturaleza de los mismos”

Sobre los aspectos que refiere dicho país sobre la responsabilidad solidaria podemos señalar que su legislación indica lo siguiente en su artículo 6° incisos d) y e):

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) (entes con personalidad jurídica) y c) (figuras jurídicas sin personalidad jurídica). e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero. Por ello, en las UTEs², la responsabilidad recae, en forma personal y solidaria sobre todos los integrantes y sobre los administradores; pero en el caso del Consorcio sólo recae sobre los representantes de los partícipes.

Podemos indicar entonces que de manera similar la normativa tanto Española, Argentina y Peruana, señalan que los representantes de los consorcios y/o consorciados, deben asumir la responsabilidad y la carga tributaria en la medida

² Unión temporal de empresas

que estos la incumplan; por el hecho real y entendible que como cabeza y responsables de la creación de dichos consorcios deberían de ser responsables de la gestión correcta de este contrato o asumir la responsabilidad si se valieron de terceros para la gestión del mismo; en cualquiera de los casos, creemos que de la misma manera que tienen derechos sobre los activos o riqueza que se genere de la creación de estos consorcios, también son responsables por los pasivos o acreencias que estos ocasionen.

2.2.4 Ley del impuesto a la renta

La Administración Tributaria publicó la Ley N° 27034 el 30 de diciembre de 1998, con vigencia a partir de 1999, la misma que contenía modificaciones a la Ley del impuesto a la renta, referente a los contratos de colaboración empresarial.

Incorporó en el capítulo II de la LIR, art. 14° inciso k) que señala que también son contribuyentes del impuesto a la renta las:

“Sociedades irregulares previstas en el Artículo 423° de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes”

De acuerdo a lo expresado en líneas anteriores la LIR específicamente ha señalado a los consorcios con contabilidad independiente como sujetos del impuesto a la renta, de esta forma le otorga capacidad tributaria.

“Cuando un tributo grava las rentas o utilidades, como en el caso del Impuesto a la Renta, es claro que dichas rentas o utilidades forman parte del patrimonio del contribuyente. La propiedad, en ese sentido, es también una manifestación de riqueza y, como tal, es susceptible de ser gravada conforme al principio de capacidad contributiva” (STC. N° 2727-2002-AA/TC).

“Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal [...]. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia

tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”(STC. N° 2727-2002-AA/TC).

De lo expuesto entonces podemos concluir que la entidad tributaria en uso de sus facultades incluyó a los consorcios con contabilidad independiente como sujetos del impuesto a la renta, basándose en el principio de igualdad que está contemplada en nuestra CPdP; además porque sustancialmente las operaciones que realizan los contratos de colaboración empresarial son las mismas que desarrollan muchas otras empresas o entidades que si están consideradas como contribuyentes del impuesto y cuyo nacimiento jurídico es distinto, pero que su sustento económico es igual o similar a estas formas de contratos empresariales.

2.2.5 Impuesto general a las ventas

De acuerdo al Decreto Legislativo N° 950 publicado el 03 de febrero del 2004 y con vigencia a partir del 01 de marzo del mismo año; se realizó la modificación a la Ley del IGV, incluyéndose en su capítulo III el art. 9. 3°, que indica que son sujetos del impuesto los:

“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”.

En su reglamento art. 4°, numeral 3°, indica que son sujetos del impuesto los contratos de colaboración empresarial y que se entiende por ellos a:

“Los contratos de carácter asociativo celebrados entre dos o más empresas, en los que las prestaciones de las partes sean destinadas a la realización de un

negocio o actividad empresarial común, excluyendo a la asociación en participación y similares”

De la misma manera que la ley del impuesto a la renta, la Ley del IGV ha otorgado capacidad tributaria a los consorcios con contabilidad independiente a fin de que sean sujetos de derechos y, por ende, plausibles de obligaciones.

2.3 Resolución de Observancia Obligatoria N° 10885-3-2015

El Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio que constituye la última instancia administrativa en materia tributaria y aduanera a nivel nacional, que se encarga de resolver las controversias que los contribuyentes y las administraciones tributarias puedan necesitar; depende administrativamente del Ministro (a), sin embargo tiene autonomía sobre sus funciones.

Es necesario precisar además que de acuerdo al art. 154° del CT:

“Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberá ser publicada en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa”.

En consecuencia debido a lo señalado en párrafo anterior y tal como indicamos en la parte introductoria del trabajo de investigación, el desarrollo del presente trabajo nace debido a una Resolución de Observancia Obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal que analiza la responsabilidad solidaria y capacidad tributaria de los miembros pertenecientes a un consorcio con contabilidad independiente y producto de ese análisis emite un dictamen que desconoce la capacidad tributaria sobre los tributos de EsSalud y Onp, lo que generaría una imposibilidad por parte de la administración al realizar la cobranza de dichos tributos.

Así, en la RTF No. 10885-3-2015 publicada en el diario oficial El Peruano el 28 de noviembre del 2015, el Tribunal Fiscal indica textualmente que:

“el hecho de que un consorcio sea sujeto de derechos y obligaciones en calidad de contribuyente para efecto del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, no lo hace sujeto de derechos y obligaciones respecto de otros tributos si es que las leyes que rigen a éstos últimos no han previsto tal situación en forma expresa”, “Los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes no son contribuyentes respecto de las aportaciones a Essalud ni pueden ser considerados agentes de retención respecto de las aportaciones a la ONP. Ello se debe a que los referidos contratos no han sido señalados expresamente por las normas que regulan las mencionadas aportaciones como sujetos de derechos y obligaciones respecto de estas”.

De acuerdo a lo señalado por el Tribunal Fiscal los contratos de consorcios con contabilidad independiente no tienen capacidad tributaria vinculada a los tributos mencionados en la RTF, basándose en que estos consorcios solo tienen naturaleza contractual y no personería jurídica. Debido a ello no podrán ser sujetos de procedimientos relacionados con obligaciones formales o sustanciales, vinculadas con tributos cuyas leyes específicas no les hayan otorgado la calidad de contribuyentes o

sujetos de derechos y obligaciones respecto de éstos. De igual forma se puede inferir que las partes contratantes no podrán ser responsables solidarios por obligaciones contraídas por los consorcios de las cuales forman parte, si es que estos mismos no son contribuyentes de estas obligaciones.

Asimismo, debemos resaltar que la conclusión a la que llega el TF está enmarcada de acuerdo a ley, ya que efectivamente tal como hemos desarrollado a lo largo del capítulo anterior, los contratos de colaboración empresarial, es decir los consorcios con contabilidad independiente, no son sujetos pasivos de tributos jurídicamente y solo mediante norma específica e independiente se le deberá otorgar esta capacidad de acuerdo a los principios constitucionales en los que se basa el ordenamiento jurídico y tributario de nuestro país; conclusión que es la resaltada por la sala plena del TF.

Sin embargo más adelante expondremos nuestra posición respecto a lo resuelto por el Tribunal fiscal, lo cual es materia de este trabajo de investigación.

Asimismo, y para efectos del análisis de la resolución del TF debemos mencionar los aspectos que han sido desarrollados en la presente resolución a fin de llegar a entender la resolución o lo que el TF ha querido dejar sentado de forma obligatoria a partir de esta RTF.

2.3.1 Análisis jurídico – societario

El TF al desarrollar el marco jurídico de la RTF señala lo descrito en la Ley General de Sociedades cuando define claramente la naturaleza y características de los contratos asociativos; ahora bien refiriéndonos directamente a los consorcios con contabilidad independiente éstos per se no constituyen persona jurídica alguna, debido a ello no se inscriben en los registros públicos, los consorciados son responsables solo hasta sus porcentajes de participación y sobre los compromisos adquiridos como consecuencia de su constitución.

El TF desarrolla ampliamente en la RTF todos y cada uno de los aspectos relacionados a los consorcios con contabilidad independiente, desde su capacidad tributaria, hasta la responsabilidad solidaria de los partícipes; entendiéndose que está se producirá en la medida que los consorcios tengan capacidad tributaria sobre los tributos mencionados.

El nacimiento jurídico de los consorcios en la LGS se dio con la nueva ley publicada en noviembre de 1997, y su inclusión se debió a una coyuntura nueva comercial cuya existencia ya estaba presente en otras partes del mundo; *“El consorcio como modalidad contractual ha surgido en la doctrina italiana a propósito del fenómeno económico de la coalición de empresas, que versa sobre las limitaciones contractuales de la libertad de concurrencia. Esto es, la tendencia de las empresas de coordinar sus recíprocas relaciones de competencia en el mercado, en los ámbitos de sus propias acciones y con la finalidad de afrontar conjuntamente el mercado. En este fenómeno económico de la coalición de empresas, se describe a los carteles, grupos industriales y los consorcios”* (Walker Villanueva, 2014, pp. 584).

Sobre la responsabilidad de sus partícipes podemos indicar que:

“Las partes contratantes responderán solidariamente por las deudas tributarias del Consorcio liquidado, pero hasta el límite de lo que reciban de éstas. De acuerdo a lo dispuesto en la norma, esta responsabilidad estará limitada al retorno de los aportes realizados inicialmente por la misma parte (que pueden haber sido en servicios, uso o usufructo de bienes, canales de comercialización, mano de obra o algún otro aporte que al momento de liquidar a la entidad colectiva no implique la recepción de bien alguno y al reparto del resultado del negocio u obra en común que puede ser pérdida” (Jorge Picón, 2000, pp.113).

No queda ninguna duda respecto a lo que señala la Legislación Comercial respecto a los consorcios; la Ley General de Sociedades ha señalado la definición de los consorcios así como sus características.

2.3.2 Análisis tributario

Respecto al aspecto tributario referente al desarrollo en la RTF, podemos indicar que claramente la norma indica quienes son los sujetos del impuesto; el TF claramente menciona ello y además señala lo que ya mencionamos en nuestro comentario del código tributario; si algunos entes carecen de personería jurídica, se les otorgará esta calidad de sujetos de impuestos mediante norma específica.

Es decir, las normas tributarias tienen la facultad de acuerdo al CT de señalar los obligados o sujetos de tributos, siempre y cuando esta conste específicamente en cada

norma tributaria; es así que tanto la LIR como la ley del IGV, les ha otorgado bajo norma expresa la capacidad de sujetos pasivos del impuesto respectivamente.

Caso aparte es mencionar lo que el TF indica referente a las contribuciones al EsSalud y las retenciones de ONP, dado que si bien actualmente son tributos administrados por la SUNAT, las normas mediante las cuales estos tributos fueron creados no han contemplado como sujetos de tributos a los consorcios con contabilidad independientes; es decir la condición de sujetos del impuesto en ambas leyes no contempla a los entes colectivos, probablemente debido a la antigüedad de dichas normas específicamente.

Podemos señalar que el dictamen emitido por el TF a nuestro entender esta dentro de nuestro marco jurídico, sin embargo consideramos que ha sido una interpretación literal de las normas, lo que podría como ya mencionamos causar perjuicio económico a la administración y más aún generar un conflicto aun mayor ya que los tributos a los que hace mención la RTF están relacionados con aspectos esenciales de la calidad de vida de los trabajadores como son la seguridad social y su sistema pensionario

2.3.3 Análisis laboral

De lo resuelto por el TF respecto a las contribuciones al EsSalud y las retenciones por ONP, al leer ambas normas encontramos que se menciona de forma correcta los sujetos de dichos tributos y los beneficiarios de los mismos, en el caso de la ley de creación de EsSalud, Ley N° 26790 en su artículo 4° menciona quienes son los sujetos de los tributos y en el caso de la ley de creación de la ONP, D.L. N° 19990 en su artículo 11° menciona quienes son los obligados y responsables de realizar las retenciones por este concepto.

Ambas normas definen la relación entre los beneficiarios de esta ley y los obligados a cumplirla o aplicarla; sin embargo ambas mencionan como prioridad la relación que existe entre uno y otro es decir menciona las palabras “trabajador” y “empleador”, indicando quienes son unos y quienes otros; al indicar en ambas leyes que son los empleadores lo encargados de efectuar las contribuciones al Es Salud y que ellos son los obligados a retener los importes que corresponden al sistema pensionario de la ONP les otorgan capacidad tributaria y los nombra como sujetos pasivos de dichos tributos.

Como sabemos las leyes correspondientes a EsSalud y ONP no especifican y/o enumeran quienes son los contribuyentes de dichos tributos, detallan las características que deberían desarrollar estos y aquellos otros como son los trabajadores que vendrían a ser los beneficiarios de dichos tributos.

Sin embargo de acuerdo al D.S. N° 018-2007-TR, en su artículo 1°, inciso a) y b), indica lo siguiente:

Empleador: Toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativa de trabajadores, institución privada, empresas del Estado, entidad del sector público nacional inclusive a las que se refiere el Texto Único Actualizado de las Normas que rigen la obligación de determinadas entidades del Sector Público de proporcionar información sobre sus adquisiciones, aprobado por el Decreto Supremo N° 027-2001-PCM y normas modificatorias, o cualquier otro ente colectivo, que remuneren a cambio de un servicio prestado bajo relación de subordinación.

b) Trabajador: Persona natural que presta servicios a un empleador bajo relación de subordinación, sujeto a cualquier régimen laboral, cualquiera sea la modalidad del contrato de trabajo. En el caso de sector público, abarca a todo trabajador, servidor o funcionario público, bajo cualquier régimen laboral. Está también comprendido en la presente definición el socio trabajador de una cooperativa de trabajadores.

Si bien podemos concluir que para el legislador no habría ninguna duda sobre las características que ocupa a cada una de estas personas (naturales y/o jurídicas), las leyes que le dan nacimiento a estos tributos guardan la jerarquía legal que toma el TF para resolver esta contingencia por parte del contribuyente.

Para probar el vínculo entre empleado y empleador bastará con analizar la relación que existe entre ellos, ya sea de forma contractual o simplemente cuando la realidad nos demuestra que este vínculo se ha desarrollado aun cuando carezca de formalidad.

De la opinión de otros autores podemos indicar que:

“De acuerdo a lo expuesto por la doctrina nacional y extranjera, empleador es la persona que adquiere el derecho a la prestación de los servicios del trabajador y la potestad de organizar la actividad laboral, asumiendo a la vez una serie de

obligaciones siendo una de las más importantes el pago de la remuneración. De la definición anotada, se puede concluir que resulta indiferente analizar la naturaleza jurídica del empleador -si es una persona natural o jurídica, si tiene fin lucrativo, si tiene habitualidad en las actividades que desempeña o si es un ente público o privado-. La calidad del empleador está "funcionalizada" a la del trabajador: será empleador quien reciba la prestación de servicios de un trabajador, fruto de un contrato de trabajo". (Jorge Toyama, 1998, pp. 186-200)

Nos encontramos entonces ante la perspectiva lógica que de acuerdo a la legislación laboral bastará que exista vinculación y dependencia entre empleador y empleado para definir a ambos sin ninguna duda; esto nos deja entonces con la contingencia qué ocurre a partir de la emisión de la ROO del TF, puesto que de lo señalado anteriormente se desprende que los consorcios con contabilidad independiente que contraten personal bajo relación de dependencia serán empleadores, por lo tanto los obligados a pagar la contribuciones y aportes que esta legislación indica.

Por otro lado, tenemos que bajo la perspectiva tributaria y debido a este dictamen los consorcios con contabilidad independiente no son contribuyentes ya que el TF ha determinado apegiándose a la literalidad de la norma que no tienen capacidad tributaria para ser contribuyentes o responsables de los tributos antes mencionados.

Este pronunciamiento que entendemos ha sido producto de una lectura literal de las normas tributarias actuales, no guarda relación y deja abierta la posibilidad que los consorcios con contabilidad independiente que contraten personal bajo relación de dependencia puedan obviar o incumplir con el pago de las contribuciones de EsSalud así como el pago de las aportaciones de la ONP, amparándose en este pronunciamiento.

Sin necesidad de ingresar al análisis de las normas laborales vigentes queda claro que la relación empleador-empleado no está circunscrito al nombre o naturaleza del empleador sino a la relación que existe entre ambos, desconocer esta naturaleza es negar un hecho real que sucede y es indiscutible.

A diferencia de nuestro país este tema ha sido resuelto de distinta manera en el país vecino de Argentina al definir los conceptos básicos de relación laboral, lo siguiente:

Empresa - Empresario

Art. 5° — *A los fines de esta ley, se entiende como "empresa" la organización instrumental de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos o benéficos.*

A los mismos fines, se llama "empresario" a quien dirige la empresa por sí, o por medio de otras personas, y con el cual se relacionan jerárquicamente los trabajadores, cualquiera sea la participación que las leyes asignen a éstos en la gestión y dirección de la "empresa".

Trabajador

Art. 27. — *Se considera "trabajador", a los fines de esta ley, a la persona física que se obligue o preste servicios en las condiciones previstas en los artículos 23 y 24 de esta ley, cualesquiera que sean las modalidades de la prestación.*

Empleador

Art. 28. — *Se considera "empleador" a la persona física o conjunto de ellas, o jurídica, tenga o no personalidad jurídica propia, que requiera los servicios de un trabajador.*

Somos de la opinión que en Argentina la legislación ha dejado claro y sin ninguna duda la responsabilidad que existe de la relación laboral entre empleado y empleador, guardando así los derechos de los trabajadores sin importar la particularidad o forma que adquiera el empleador legal y comercialmente.

Por otro lado, existen posiciones que le dan una similitud a los contratos de cooperación con una agrupación económica y como tal los trabajadores podrían recurrir a apelar a la responsabilidad solidaria de los socios o miembros de estos contratos a fin de obtener sus derechos laborales, tal como se menciona en:

“Siempre que una o más empresas, aunque tuviesen cada una de ellas personalidad jurídica propia, estuviesen bajo la dirección, control o

administración de otras, o de tal modo relacionadas que constituyan un conjunto económico de carácter permanente, serán a los fines de las obligaciones contraídas por cada una de ellas con sus trabajadores y con los organismos de seguridad social, solidariamente responsables, cuando hayan mediado maniobras fraudulentas o conducción temeraria.”; por lo que podemos decir que la organización conjunta de empresas no conlleva per se su solidaridad ni mucho menos que se las considere como un único empleador pero sí puede dar pie a posibles defraudaciones de la ley laboral. “El contrato puede establecer la proporción en que cada miembro responde por las obligaciones asumidas en nombre del consorcio. En caso de silencio todos los miembros son solidariamente responsables.”; teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto pensamos que dicha disposición solo será aplicable en el ámbito privado y no así en cuanto a las relaciones laborales toda vez que, aun debiendo “sortear ésta barrera” mediante la interposición en su reclamo de los mecanismos contra-fraude de la LCT³, el trabajador podrá hacer solidariamente responsables a las empresas cooperantes a fin de ver satisfecho su crédito sin importar la proporción pactada en el contrato.(Bilardi Alfredo, 2015)

De lo expuesto por el autor y lo señalado por la ley podemos inferir que en Argentina existe una ley especial nombrada para este tipo de contratos y que la legislación tributaria lo ha hecho sujeto de tributos al otorgarle personería jurídica y si bien esta categorización puede verse interpretada como ilógica para algunos autores, su discusión o contingencia es sobre su personería, no sobre si son sujetos de tributos o no, adicionalmente queda entendido que la legislación laboral otorga al trabajador un marco jurídico que impide que sus derechos fundamentales sean vulnerados.

Declaración universal de los derechos humanos (1948):

Art. 22º

³ Ley 20.744 Ley Contrato de Trabajo

Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.

Art. 25º

Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966)

Art. 9:

Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social.

CAPITULO III: PROBLEMÁTICA E IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LOS CONSORCIOS CON CONTABILIDAD INDEPENDIENTE APARTIR DE LA RTF

3.1 Problemática

De acuerdo a lo dispuesto en la Ley N° 27038 las aportaciones que administran el ex Instituto Peruano de Seguridad Social, ahora el Seguro Social de Salud – ESSALUD y la Oficina de Normalización Previsional –ONP, se rigen por las normas del Código Tributario.

Asimismo la Novena Disposición Final de la referida Ley indica que:

“La Sunat podrá ejercer las facultades que las normas legales le hayan conferido al Instituto Peruano de Seguridad Social – IPSS y Oficina de Normalización Previsional – ONP, en relación a la administración de las aportaciones, retribuciones, recargos, intereses, multas u otros adeudos, de acuerdo a lo establecido en los convenios que se celebren conforme a las leyes vigentes”.

Asimismo en la Resolución de Superintendencia N° 080/99 / Sunat, en su artículo N° 1 literal a) define tal como sigue:

“Entidad Empleadora, a toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativas de trabajadores, instituciones públicas, instituciones privadas, entidades del sector público nacional inclusive a las que se refiere el Decreto Supremo N° 053-97-PCM, o cualquier otro ente colectivo, que tenga a su cargo personas que laboren para ella bajo relación de dependencia o que paguen pensiones de jubilación, cesantía, incapacidad o sobrevivencia.”.

De todo lo expuesto a lo largo del presente trabajo podemos concluir que la problemática surge por la interpretación literal de la norma; es decir nos referimos a la Ley N° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud y al D.L. N° 19990 del Sistema Nacional de Pensiones, ya que en base a lo que indica el código tributario para otorgar

capacidad tributaria a los entes colectivos como son los consorcios con contabilidad independiente estos deben estar nombrados en las leyes que le correspondan.

Es decir por un tema de aspecto real y coherente con las definiciones del mercado, de las propias instituciones públicas implicadas en este caso y por el mismo legislador, estos consorcios si serán sujetos de estos tributos; sin embargo dado lo resuelto por el TF estamos ante un vacío normativo que va en desmedro de las Instituciones Públicas (EsSALUD – ONP) y de los beneficiarios directos de estas.

3.1.1 Consecuencias de la aplicación de la RTF

El vacío o ausencia de la inclusión de los consorcios como sujetos de tributos de estos dos tributos, tal como afirma el TF, podría originar que dichos consorcios empleen personal porque su naturaleza y/o actividad así lo requiera y sin embargo incumplan con el pago de estos tributos a la administración, siguiendo lo establecido por este dictamen.

Si bien es cierto el TF no indica que los consorcios con contabilidad independiente no pueden contratar personal, si deja abierta la posibilidad de que estos consorcios contraten personal en relación de dependencia y no cumplan con realizar los pagos por ESSALUD y ONP, argumentando o esgrimiendo lo dictaminado en esta resolución ante la administración tributaria.

En oposición a estos supuestos podemos señalar que estos consorcios para efectos de cumplir con sus obligaciones contractuales puedan valerse de sus consorciados, a efectos de que ellos como parte fundamental del consorcio asuman la carga laboral ya sea como parte de sus aportes al consorcio o solo porque tienen la capacidad tributaria para poder hacerlo; sin embargo, ello podría significar desnaturalizar la figura de estos contratos, y desvirtuar la razón de negocio por la cual fue efectivamente establecido; estableciéndose supuestos a saber:

1. Los consorcios son los que encabezan la responsabilidad ante las entidades contratantes y dentro de las exigencias y de acuerdo al contrato suscrito con estas entidades se les exige que ellos sean los empleadores como parte del desarrollo del proyecto, las entidades exigen cuestiones técnicas y experiencia de alto nivel de los trabajadores, por ende sería improbable remitir información de profesionales de alto nivel que no se encuentren en relación de dependencia con

el consorcio; el incumplimiento de exigencias de acuerdo al contrato suscrito generaría penalidades al consorcio, ocasionando perjuicio económico y perjuicio moral por las posibles sanciones a las que estarían sujetos.

Si bien la legislación societaria brinda solo los lineamientos legales y les otorga base legal a los consorcios, los términos contractuales que cada uno de ellos decida suscribir serían de su entera responsabilidad, no siendo éste un tema muy relevante en este trabajo de investigación puesto que el impacto se encuentra en el ámbito tributario y laboral.

2. Aun si se pudiese soslayar este último inconveniente nos queda la legislación laboral y el hecho de que como parte de las obligaciones del Ministerio de Trabajo y de la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral se encuentran las inspecciones laborales. Al verificar en alguna de ellas personal laborando a favor del consorcio y sin embargo no estar registrados en la planilla del mismo; este podrá ser sancionado por el incumplimiento de las normas laborales; no pudiendo creeríamos nosotros argüir como argumento de defensa lo señalado en la RTF ya que ello no deslegitima la relación laboral de dependencia que existe entre un trabajador y un empleador; razón por la cual no sería verídico encontrar personal de una empresa distinta a la del consorcio, cuando la empresa que proporciona dicho personal no realiza las actividades de tercerización laboral.

Queremos señalar que es entendible que el problema principal deviene de la interpretación de una norma tributaria, sin embargo también es preciso insistir en que este tema en particular afecta otros campos como el laboral de acuerdo al ejemplo propuesto en el párrafo anterior; asimismo entender que en la práctica es algo que se viene dando pero que deja vulnerable la posición tributaria de los consorcios con contabilidad independiente.

3. Similar situación podría sucederse si alguno de los conformantes del consorcio fueran personas naturales o jurídicas en calidad de no domiciliados; el encontrar o valerse de personal extranjero para realizar las labores propias de la actividad del consorcio y que estos, no hayan cumplido con las normas en el registro de migraciones y que no ostenten calidad migratoria adecuada para trabajar en el país, pondría a dichos consorcios en riesgo de sanciones laborales.

Son muchas las situaciones que podrían presentarse en estos casos porque diversas son las actividades a las cuales se dedican estos entes colectivos, lo que queremos dejar en claro es que estas situaciones no deberían de ser un tema a tener en cuenta, ya que la naturaleza y obligaciones establecidas producto de sus actividades no debería estar restringida o propensa a generar algún tipo de contingencia, menos aún dejar abierta la posibilidad de realizar un perjuicio económico a la administración tributaria y un perjuicio social a los trabajadores.

3.1.2 Exigibilidad de aportes y contribuciones

Queda claro a nuestro entender que los efectos posibles podrían representar un problema mayor que no proviene de los contratos de consorcios sino del vacío en las normas referidas a estos tributos, como son ESSALUD y ONP; es decir; debido a la no inclusión de los consorcios como empleadores en estas leyes y por lo dictaminado por el TF referente a ellos, dejando de lado que no estamos de acuerdo con dicho dictamen, sería imposible exigir el pago de estos tributos a los consorcios.

3.1.3 Limitación de los consorcios como empleadores

En el escenario que debido a esta resolución del TF los consorcios decidan no incluir a trabajadores en relación de dependencia por esta decisión normativa obligatoria podría ocasionar que o bien los consorcios trabajen en un ambiente informal o bien deban tercerizar la fuerza laboral que necesiten emplear; si bien este es un ámbito netamente laboral y no sería un argumento de defensa ante la autoridad tributario si es un escenario probable y/o existente en la actualidad.

Lamentablemente estos posibles escenarios son incompatibles de llevar a cabo ya sea porque estarían asumiendo el riesgo al trabajar de forma informal o bien porque ante la entidad contratante ellos son los responsables de los servicios prestados a los cuales se encuentran obligados contractualmente.

El escenario en que el legislador ha colocado a estos entes colectivos es de una gran importancia y amerita el análisis de las posibles consecuencias que afectan no solo a la población de trabajadores sino a los mismos entes que tienen que prever

contingencias o escenarios probables o futuros, escenarios que la misma incertidumbre de lo que ocurriría tomando una opción u otra les generaría riesgos legales, económicos y financieros

3.1.4 Sanciones y penalidades por las entidades contratantes

Las posibles sanciones por las entidades contratantes son onerosas y tienen impacto no solo a nivel económico financiero, sino también a nivel comercial, puesto que el solo hecho de ser sancionados por cualquier falta que considere la entidad que vulneró el contrato suscrito, traerá como consecuencia que al concluir el mismo no se le otorgue al consorcio en este caso la certificación o validación de que sus servicios fueron realizados de forma satisfactoria o de conformidad a lo requerido; lo cual conllevaría que para efectos comerciales, dichos consorcios no podrían acreditar la autoría y realización de dicho proyecto o servicio prestado.

3.1.5 Sanciones y multas por la entidad tributaria

El legislador ha colocado en múltiples escenarios posibles a estos consorcios, dejando una suerte de vulnerabilidad o poca certeza sobre las posibles aplicaciones de sanciones; pudiendo ser una de ellas el hecho de que si estos entes como corresponde registran gastos de su personal; dicho gasto podría ser acotado como no deducible por la entidad tributaria; debido a que si bien podría ser un gasto considerado causal, como efecto lo sería, no es un gasto que estaría soportado con los documentos o formalidades que exige la entidad tributaria (Planillas electrónicas) en cualquier situación similar de otro tipo de contribuyentes.

Dicho escenario así como muchos otros que podrían o no podrían suceder deja en la incertidumbre el libre actuar de estos entes que ven con inseguridad como podrían afectarse financieramente y moralmente, al ser sancionados por la administración por el solo hecho de realizar sus actividades siguiendo el curso natural de los acontecimientos que realiza cualquier otra empresa en este país y en cualquier otro.

Pareciera un supuesto bastante improbable sin embargo es un escenario que no se puede descartar ya que se encuentra vigente dentro de la propia norma; ya sea la

designación de los contribuyentes o la capacidad tributaria de los mismos; así como el detalle de los gastos aceptados como deducibles tributariamente.

Asimismo, la entidad tributaria siempre realiza labores de cobranza independientemente de la naturaleza de los consorcios, en el supuesto que estos últimos decidan apearse a lo resuelto por el TF; si bien es cierto al ser una R.O.O., se entendería que el procedimiento de exigir la deuda no detendría a la administración tributaria de continuar con su procedimiento de cobranza a los que considerará en primer lugar contribuyentes, es decir al consorcio, y en el caso de la imposibilidad de dicha cobranza a los partícipes, lo cual concluirá con procedimientos de reclamación que se podrían extender por tiempos aún mayores a la vida tributaria de los contratos de consorcios.

3.2 Propuesta Normativa

Del desarrollo de nuestro trabajo de investigación podemos concluir que la forma más dinámica de poder resolver este problema suscitado por la interpretación literal mencionada en la RTF en cuestión; sería, realizar una propuesta legislativa de cambio en la normativa de las leyes de EsSalud y ONP, incluyendo a los entes colectivos o específicamente a los consorcios con contabilidad independiente como empleadores, es decir otorgarles mediante una inclusión o modificación en las normas específicas la calidad de sujetos pasivos de estos tributos; máxime sabiendo que efectivamente la naturaleza de la sujeción impositiva es implícita y solo queda fuera porque las normas específicas no han realizado un cambio o actualización y/o inclusión de los conceptos jurídicos que han sufrido cambios a lo largo del tiempo.

Somos de la opinión que las normas laborales nombradas respecto a EsSalud y ONP no incluyeron una lista enumerativa de todos los tipos de empleadores existentes, bastando para ellos la relación natural de dependencia entre el trabajador y empleador y somos conscientes que para la legislación laboral en lo que corresponde a los consorcios con contabilidad independiente en este momento esa relación existe y es perfectamente legal, sin embargo podríamos encontrarnos en una clara vulnerabilidad de los beneficios de los trabajadores derivados de este vacío normativo ocurrido a partir de la emisión de esta RTF.

3.3 Pleno jurisdiccional nacional laboral

Este pleno se llevó a cabo en el 2008 con sede en la ciudad de Arequipa y dentro de uno de sus temas se encontraba el desarrollo de la responsabilidad solidaria en las obligaciones laborales; las conclusiones a las que llegaron con voto unánime de todos los asistentes nos dan un panorama de la opinión de estos personajes sobre la importancia de no permitir bajo ningún concepto que los derechos fundamentales de las personas sean vulnerados:

“Existe solidaridad en las obligaciones laborales no solamente cuando se configuran los supuestos previstos en el artículo 1183 del Código Civil sino, además, en los casos en los que exista vinculación económica, grupo de empresas o se evidencie la existencia de fraude con el objeto de burlar los derechos laborales de los trabajadores”.

Si bien es cierto coincidimos plenamente con lo expuesto en el párrafo anterior, es necesario señalar que no nos encontraríamos frente a un supuesto en el que las empresas quieran burlar o infringir las leyes, sino que debido a lo que se señala en la RTF, la posición del legislador es que no se le puede asignar capacidad tributaria de tributos a los consorcios con contabilidad independiente puesto que legalmente y tributariamente no son sujetos de derechos y obligaciones a menos que las propias leyes en específico se las otorguen.

Hemos señalado plenamente que solo si existe una norma que le otorgue capacidad tributaria en normas específicas a los consorcios con contabilidad independientes, en esta medida solo podrán ser sujetos de dichos tributos.

Asimismo corresponderá deducir que si los consorcios con contabilidad independiente no son sujetos de tributos tampoco lo serán sus partícipes, por el simple hecho de que al no tener capacidad tributaria no se aplicaría responsabilidad solidaria por deuda alguna que esté relacionada exclusivamente a los tributos señalados en el presente trabajo.

Finalmente como mencionamos en el desarrollo de nuestra propuesta normativa, es necesario modificar este vacío legal a fin de evitar innecesarias contingencias tanto para los administrados como para la propia entidad tributaria, no sin menos importancia señalar además que el cumplimiento de estos tributos están relacionados directamente

con la salud y bienestar de los trabajadores, lo cual va en desmedro del cumplimiento de principios básicos y fundamentales, como son el otorgarles salud y un sistema pensionario a los trabajadores, dichos principios constituyen derechos fundamentales que se encuentran amparados en nuestra Constitución Política.



CONCLUSIONES

- ✓ La Ley N° 26790 del Seguro Social del Perú y el Decreto Legislativo N° 19990 Ley del Sistema Nacional de Pensiones desde su creación menciona dos conceptos básicos, que son el concepto de trabajador y el concepto de empleador; así como la relación y naturaleza de cada uno de ellos; mencionando las obligaciones de cada uno sin importar su personería natural o jurídica.
- ✓ Actualmente los consorcios con contabilidad independiente no son sujetos pasivos por las contribuciones al Es Salud, así como tampoco son agentes de retención de ONP por carecer de capacidad tributaria de acuerdo a lo determinado por el tribunal Fiscal.
- ✓ Al carecer de capacidad tributaria sobre estos tributos, no puede aplicarse la responsabilidad solidaria por las obligaciones tributarias a los partícipes y/o consorciados de los consorcios con contabilidad independiente.
- ✓ Queda sobreentendido que la inclusión de la categoría de empleadores de los contratos con contabilidad independiente en las leyes del EsSalud y Onp debería precisarse en la norma como salida inmediata a esta medida, ya que no solo afecta la recaudación tributaria y los derechos de salud y pensión de los trabajadores, sino que a lo largo de las normas citadas se ha demostrado a pesar de no tener la capacidad tributaria para ser sujetos de estos tributos, estos entes colectivos pueden desarrollar funciones propias de empleadores si contratan personal en calidad de dependencia.

REFERENCIAS

- Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (19 de noviembre de 1997). Recuperado del sitio de internet: <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/pe/pe061es.pdf>
- RTF N° 10885-3-2015(Lima). (2015). Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas: http://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm/
- Fernández, A. y Carbajal, A. (6 de julio del 2017). Los consorcios y sus efectos tributarios. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/contribuyente/2017/07/06/los-consorcios-y-sus-efectos-tributarios/>
- Mamani, J. (2012). Contrato de consorcio. Actualidad Empresarial, 1era quincena diciembre 2012(268),4-9,4-10.
- Alva, M. (17 de junio del 2014). Algunos apuntes sobre el contrato de asociación en participación. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/06/17/algunos-apuntes-sobre-el-contrato-de-asociacion-en-participacion/>
- Morales, J. (2015). La capacidad tributaria de los consorcios con contabilidad independiente. Actualidad Empresarial, 1era quincena diciembre 2015(340) ,1-23,1-24.
- Ley N° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud (15 de mayo de 1997). Recuperado del sitio de internet: <http://www.essalud.gob.pe/transparencia/pdf/publicacion/ley26790.pdf>
- Ley N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral (27 de marzo de 1997). Recuperado del sitio de internet: http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_per_dec728.pdf
- Ley N° 27038, Ley que modifica el Decreto Legislativo N° 816 Código Tributario, Normas Conexas (28 de diciembre de 1998). Recuperado del sitio de internet: <https://docs.peru.justia.com/federales/leyes/27038-dec-30-1998.pdf>
- Navarro, I. (2002). Análisis Tributario de los Contratos de Asociación en Participación y de Consorcio. Revista Peruana del Derecho de la Empresa, (54), 89-24.
- D.S N° 018-2007-TR, Disposiciones relativas al uso del documento denominado planilla electrónica (28 de agosto del 2007). Recuperado del sitio de internet:

http://www.mintra.gob.pe/archivos/file/SNIL/normas/2007-08-28_018-2007-TR_552.pdf

Picón, J. (2000). Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la legislación peruana. *Themis*, (41), 109-113. Recuperado de Gómez, H. (2014). Análisis y aplicación legal de los contratos asociativos. *Practico de Estudio* (4), 24-34.

Alva, M. (2014). Alcances sobre el principio de capacidad contributiva en materia tributaria. *Revista Actualidad Empresarial*, (362), I-1-I-6

Villanueva, W. (2014). *Tratado del IGV: Regímenes general y especiales*. Pacifico: Lima

Pleno Jurisdiccional Nacional Laboral. (28 de junio del 2,008). Recuperado del sitio http://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/6bdd6f8043eb78239425d74684c6236a/CONCLUSIONES_DEL_PLENO_JURISDICCIONAL_LABORAL_NACIONAL.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=6bdd6f8043eb78239425d74684c6236a

Toyama, J. (1998). Los empleadores ideológicos y las libertades inespecíficas de los trabajadores. *Revista Ius Et Veritas*, (16), 186-200).

Díaz, D. (24 de marzo del 2015). Agrupaciones de interés económico. Recuperado de <https://www.educadictos.com/agrupaciones-de-interes-economico-i-que-son/>

Ley N° 12/1991. Agrupaciones de Interés Económico (29 de abril de 1991). Recuperado de <file:///D:/ULima/Tesis/Legislacion%20comparada/BOE-A-1991-10511-consolidado.pdf%20%20españa.pdf>

Ley 58/2003 General Tributaria (17 de mayo de 1997). Recuperado de <file:///D:/ULima/Tesis/Capacidad%20tributaria/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

Alwyn, A. y Rojas, I. (2005). Los grupos de empresas y sus efectos jurídicos laborales en el derecho comparado. *Revista Ius et Praxis*, (11-2), 197-225

Ley 26.005 Consorcios de Cooperación (16 de diciembre de 2004). Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/100000-104999/102854/norma.htm>

Ley 20.744 Contratos de Trabajo (11 de setiembre de 1974). Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25552/norma.htm>

Bilardi, A. (2015). El nuevo código civil y comercial de la nación y su influencia en las relaciones laborales. Recuperado de <http://www.iprofesional.com/notas/215761-sociedades-codigo-civil-derecho-del-trabajo-El-Nuevo-Codigo-Civil-y-Comercial-de-la-Nacion-y-su-influencia-en-las-relaciones-laborales>

Novoa, G. (2008). El principio de la capacidad contributiva. *Derecho & Sociedad*, (27), 1-6

Bravo, J. (2009). Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva. IUS La Revista, (38) ,1-6.

Richard, E. (





ANEXOS

ANEXO 1: Título del anexo

1.1.1.1.1 (Desarrollo del texto)

