

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



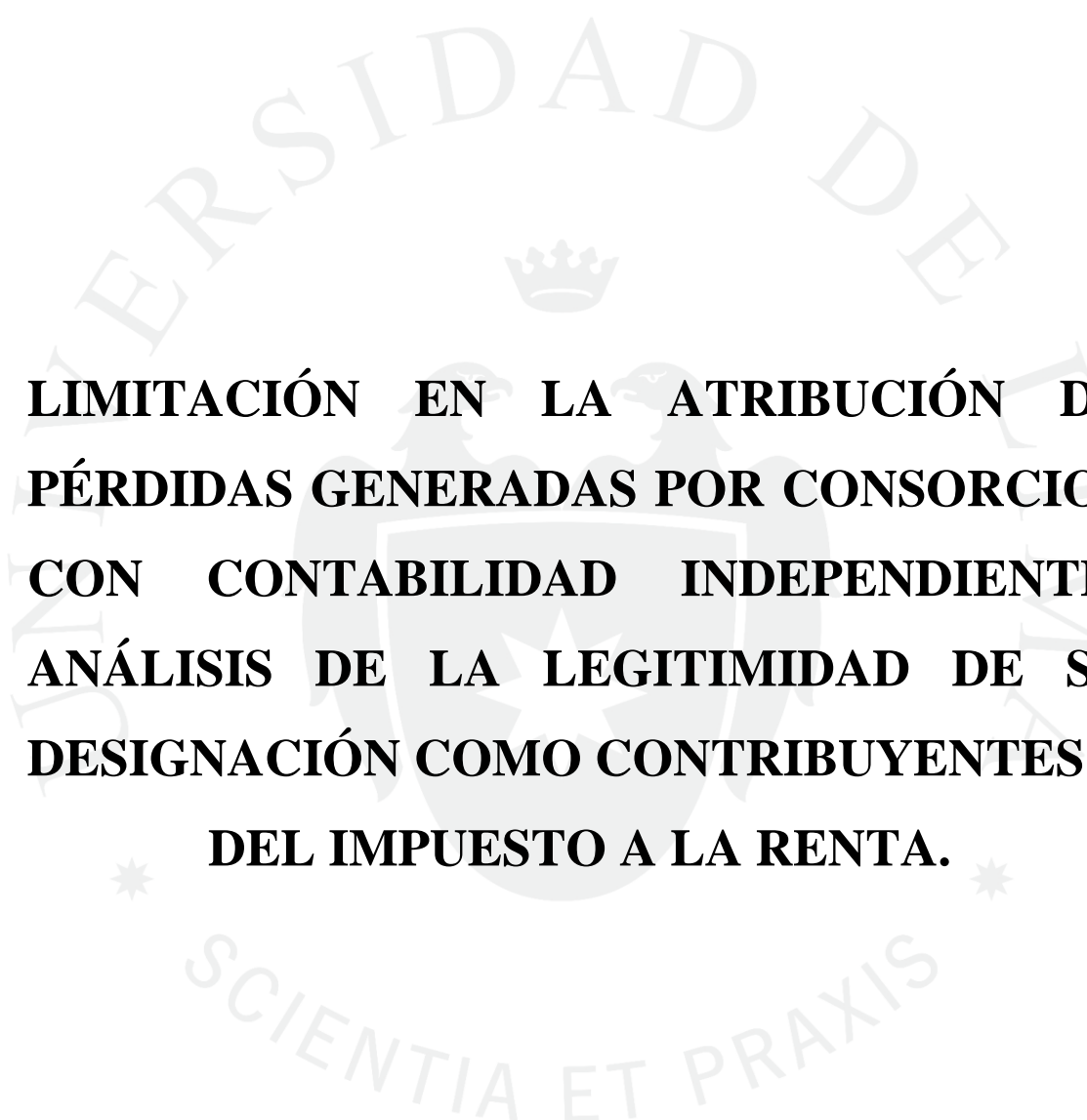
LIMITACIÓN EN LA ATRIBUCIÓN DE PÉRDIDAS GENERADAS POR CONSORCIOS CON CONTABILIDAD INDEPENDIENTE: ANÁLISIS DE LA LEGITIMIDAD DE SU DESIGNACIÓN COMO CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO A LA RENTA

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

Ana Cecilia Muñoz Capcha

Código 20112546

Lima - Perú
Marzo de 2016



**LIMITACIÓN EN LA ATRIBUCIÓN DE
PÉRDIDAS GENERADAS POR CONSORCIOS
CON CONTABILIDAD INDEPENDIENTE:
ANÁLISIS DE LA LEGITIMIDAD DE SU
DESIGNACIÓN COMO CONTRIBUYENTES
DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCION.	1
CAPÍTULO 1: SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA – LOS CONTRIBUYENTES	4
1.1.Tratamiento tributario aplicable a los consorcios con contabilidad independientes de acuerdo a la Ley de Impuesto a la Renta.....	4
1.2.Tratamiento aplicable a los consorcios de acuerdo a la Ley General de Sociedades	7
1.3. Análisis de la relación entre los conceptos de sujeto pasivo de la obligación tributaria - contribuyente en la legislación tributaria peruana.....	8
1.3.1. Sujeto pasivo de la obligación tributaria, deudor tributario, contribuyente y capacidad tributaria.	9
CAPÍTULO 2: DESIGNACIÓN DE LOS CONSORCIOS COMO PERSONAS JURÍDICAS Y CONTRIBUYENTES: LÍMITES CONSTITUCIONALES	12
1.4. Límites constitucionales a la designación de los consorcios como contribuyentes del Impuesto a la Renta.	12
1.5. Modificaciones necesarias en el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta.	15
CONCLUSIONES	17
REFERENCIAS	19
BIBLIOGRAFÍA	20

INTRODUCCIÓN

Los consorcios son contratos de colaboración empresarial de tipo asociativo por los que dos o más partes, los consorciados, se vinculan mediante una relación contractual para lograr un objetivo específico común, que en forma individual no les sería posible conseguir. Para conseguir dicho objetivo, emprenden un negocio común al que asignan, bienes, servicios, experiencia, manteniendo su propia independencia.

A pesar de su naturaleza contractual, los consorcios con contabilidad independiente son considerados personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta, lo cual permite calificarlos como contribuyentes; y, en consecuencia centros de imputación de la obligación tributaria.

Es válida la decisión del legislador peruano de atribuir a los consorcios con contabilidad independiente, la calificación de personas jurídicas, en virtud a una ficción legal avalada por la autonomía tributaria que le permite crear sus propios conceptos para sus propios fines.

De tal modo, los consorcios con contabilidad independiente se han convertido en sujetos pasivos del Impuesto a la Renta; es decir, centro de imputación de la obligación tributaria.

Dicha concepción no fue siempre la misma, dado que el legislador peruano varió la regulación de este tipo de consorcios pasando de considerarlos transparentes a considerarlos personas jurídicas. En la legislación comparada se mantiene vigente la consideración del consorcio como una entidad transparente, que reconoce en los consorciados a los contribuyentes del Impuesto, por lo que los ingresos costos, gastos ganancias y pérdidas de un negocio común son atribuidos a sus partes contratantes en la proporción de su participación en el contrato.

No obstante que la adopción de la personería jurídica de los consorcios con contabilidad independiente para efectos del Impuesto a la Renta se encuentra vigente ya varios años, y que a lo largo de los mismos muchos tratadistas han evidenciado diversa problemática que la adopción de tal ficción ha generado, ninguna modificación ni precisión ha operado en la norma.

Nos referimos en particular, a la limitación impuesta a los consorciados a la compensación de pérdidas generadas por los consorcios, dado que estos son considerados personas jurídicas independientes para efectos del Impuesto a la Renta. Creemos que esta problemática no ha llamado la atención del legislador, porque debe ser considerada extra tributaria y fuera de su competencia.

Respecto de las partes de un contrato de consorcio, la actividad que este último realiza representa uno más de sus negocios, el consorciado es una unidad económica y como tal determinará, en forma conjunta, el resultado de todos los negocios que haya desarrollado durante el ejercicio, pudiendo compensar los resultados positivos de unos, con los resultados negativos de otros. Sin embargo, en caso que el resultado del negocio del consorcio con contabilidad independiente, sea negativo, no podrá compensarlo.

Si bien existe un trasfondo económico y financiero en dicha problemática, creemos que debe ser atendida por el legislador ya que el efecto de la aplicación de su opción legislativa deviene en una clara afectación al patrimonio de los consorciados y por ende una afectación al principio de no confiscatoriedad.

El Impuesto a la Renta debe gravar una manifestación de riqueza; sin embargo, resulta evidente que la regulación actual de las pérdidas generadas por los consorcios con contabilidad independiente, afectan derecho de propiedad de los consorciados; asimismo afectan su capacidad contributiva real o potencial por lo que el principio de igualdad también se ve afectado.

A pesar del válido ejercicio de autonomía tributaria en la configuración del elemento subjetivo de la obligación tributaria, como es que la designación del sujeto pasivo del tributo recaiga en los consorcios con contabilidad independiente, el legislador debe velar porque los efectos que la aplicación de dicho ordenamiento sean consistentes con los principios tributarios constitucionales recogidos en el artículo 74 de nuestra Constitución Política, lo cual no viene ocurriendo en el presente caso.

Creemos que la solución necesaria a la problemática comentada implica el reconocimiento de limitaciones en la atribución de capacidad contributiva total a determinados entes distintos a personas jurídicas propiamente dichas. Lo que conlleva a una distinción entre los sujetos calificados para efectos del Impuesto a la Renta como “personas jurídicas” entre aquellos en que puede reconocerse una *afectio societatis*, aun cuando adolezcan de algún requisito formal que conlleve a que el derecho privado no los reconozca como tales, de los casos en que existe únicamente un ánimo de

colaboración empresarial expresamente reconocido a través de la formalización de una relación contractual.

El reconocimiento de dichas diferencias permitiría al legislador la regulación de casos como la problemática presentada, sin contradecir los principios tributarios constitucionales de igualdad no confiscatoriedad, estableciendo tratamientos diferentes para casos cuya naturaleza lo justifica.

El presente trabajo plantea una modificación al artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre los contribuyentes, distinguiendo a los sujetos con personalidad jurídica respecto de los cuales existe algún ánimo de organización para constituirse en un ente distinto al de sus partes del grupo de entes en los que prima alguna consideración de orden económico o patrimonial para su elección como contribuyente.



CAPÍTULO 1: SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA – LOS CONTRIBUYENTES

1.1 Tratamiento tributario aplicable a los consorcios con contabilidad independientes de acuerdo a la Ley de Impuesto a la Renta.

El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (2004) en adelante, Ley de Impuesto a la Renta o LIR en su capítulo tercero “De los Contribuyentes” establece en el literal k) del artículo 14, que son contribuyentes de dicho impuesto las personas jurídicas. Asimismo, para efectos de esta ley, considera como personas jurídicas, entre otros, a los consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Por su parte el cuarto párrafo del artículo 65 de la citada ley establece la obligación para los consorcios y demás contratos de colaboración empresarial, perceptores de rentas de tercera categoría, de llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes.

A modo de excepción la LIR establece los casos en los que pueden configurarse consorcios sin contabilidad independiente cuando por la modalidad de la operación no fuera posible llevarla, cuando los contratos tengan vencimiento a plazos menores a tres (3) años, caso en el que debe solicitarse la autorización a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT para que cada parte contabilice sus operaciones o para que una de ellas lleve la contabilidad del contrato.

No encontramos en la Ley de Impuesto a la Renta, mayores referencias a los consorcios con contabilidad independiente; dada su calificación como personas jurídicas, debemos entender que las disposiciones del Impuesto a la Renta aplicarán por igual tanto a las personas jurídicas, per sé, como a los consorcios, considerados como tales por una disposición expresa de la Ley. En tal sentido, si un consorcio con contabilidad independiente genera rentas tributarán por estas en calidad de contribuyente, los resultados positivos del consorcio se canalizarán a sus partes contratantes como distribución de utilidades; y los resultados negativos – pérdidas – no serán trasladables a las partes contratantes.

A los consorcios con contabilidad independiente nos referiremos, en adelante, como tales o simplemente como “consorcios” para diferenciarlos de los consorcios sin contabilidad independiente, que no son materia de análisis en el presente trabajo.

La atribución de personalidad jurídica a entes, que de acuerdo al Derecho privado no la tienen, es una opción válida del legislador peruano; sin embargo, los consorcios no siempre estuvieron regulados, de la misma forma. La Ley de Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Ley N° 25751 (1992) establecía en el último párrafo del su artículo 13 del capítulo Tercero “De los Contribuyentes” un régimen único para los contratos de colaboración empresarial indicando que las rentas que generen serían atribuidas a sus contratantes. Similar tratamiento consideró dicho régimen para las pérdidas que generaran estos entes, es decir, estos se reputaban de las partes contratantes.

Regímenes similares al sustituido por nuestra LIR, los encontramos en la legislación comparada en países como España (Uniones Temporales de empresas), Colombia (Consortios y Uniones Temporales), Argentina (Uniones Transitorias de Empresas), El Salvador, entre otros. Dicho regímenes consideran a los contratos en los que dos o más entidades se asocian, temporalmente -sin ánimo de establecer o constituir una entidad con personalidad jurídica-, para llevar adelante un negocio común específico, en el que las partes contratantes tienen el control del negocio común y para llevar adelante el mismo, aportan bienes, con el fin de obtener la rentabilidad esperada, como entidades transparentes. Es decir, los resultados que los negocios en común generen son atribuidos a las partes contratantes en la proporción de su participación en el contrato, sin perjuicio de encontrarse sujetas a obligaciones formales tales como las de inscribirse en los registros fiscales, presentar declaraciones, e incluso pueden ser sujetos pasivos de otros impuestos distintos al Impuesto a la Renta.

Como bien señalamos, la designación de los consorcios como personas jurídicas; y en consecuencia, contribuyentes por la ley del Impuesto a la Renta, es una opción válida. Probablemente el cambio de régimen significó mejor control y eficiencia en la recaudación para la Administración Tributaria. No obstante, la aplicación del régimen viene generando múltiples problemas que no han sido corregidos a la fecha.

Navarro Palacios (110-116) y Medrano Cornejo (100-101) (2001) evidencian tres aspectos de dicha problemática:

- El impedimento para los consorciados de efectuar la compensación de sus resultados con las pérdidas del consorcio, al considerarse al consorcio y a los consorciados, personas jurídicas independientes.
- El impedimento de efectuar las depreciaciones del activo fijo que los consorciados afectan a la actividad del consorcio. La renta que los consorciados perciben del consorcio se considera distribución de dividendos; y en consecuencia renta inafecta; en consecuencia, no generan renta bruta a la que pueda deducirse tal depreciación.
- El límite a la deducción de intereses:
 - Producto del financiamiento que realicen los consorciados a favor del consorcio. Consorcio y consorciados se consideran sujetos vinculados, por lo que es de aplicación el límite para la deducción de intereses; es decir, que el monto de endeudamiento no supere tres veces el patrimonio neto.
 - Los intereses por financiamientos incurridos por los consorciados con la finalidad de adquirir bienes para el consorcio no serán deducibles en la medida que estos generan, respecto del consorcio, renta inafecta.

Particularmente nos llama la atención el primero de estos problemas. Medrano (2001) señala que: “la aplicación de este mecanismo legal podría implicar una violación de la garantía que otorga el artículo 74 de la Constitución, conforme al cual “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio” (p. 101).

El consorciado representa una unidad económica pasible de realizar múltiples negocios, al final del ejercicio fiscal determinará su Impuesto a la Renta compensando los resultados positivos y negativos de todos ellos. Si producto de dicha compensación el resultado es positivo, este será gravado por el Impuesto a la Renta; por el contrario, si el resultado es negativo, en dicho ejercicio no tendrá renta gravable y tendrá la posibilidad de compensar tales pérdidas contra la generación de rentas futuras.

Este mecanismo, reconoce al contribuyente del Impuesto a la Renta como una unidad económica cuya actividad trasciende la periodicidad anual de la determinación del Impuesto a la Renta. Cuando las pérdidas no se pueden compensar, la consecuencia para el contribuyente equivale a gravar su patrimonio y no la renta, de lo cual,

efectivamente, se desprende un efecto confiscatorio, y, en consecuencia, la afectación de un derecho fundamental.

En este punto nos preguntamos si el legislador se equivocó al cambiar el sistema de imposición a los consorcios -dado que el antiguo régimen no generaba esta problemática para los consorciados- y prefirió un sistema que priorizó el control y la recaudación frente a la afectación patrimonial causada por la obtención de resultados negativos, no compatibles con los fines recaudatorios.

Es por ello que es pertinente analizar la legitimidad en la designación de los consorcios como contribuyentes en la Ley de Impuesto a la Renta.

1.2 Tratamiento aplicable a los consorcios de acuerdo a la Ley General de Sociedades

Los consorcios son una modalidad de contratos de colaboración empresarial regulados en el Perú por la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (1997) en su Libro quinto sobre “Contratos asociativos”.

De acuerdo al Artículo 438 de la Ley General de Sociedades (1997) se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. Además dicho artículo precisa que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Elías Laroza (2001) señala a los contratos asociativos como un tipo de contratos de colaboración caracterizándolos como aquellos que se celebran entre personas que buscan realizar una actividad para lograr un fin concreto, común a todos los contratantes (p. 943).

Las peculiaridades de las formas de relacionarse y los términos acordados pueden dar origen a una variedad de contratos de colaboración empresarial, pero todas estas comparten el tener una finalidad de interés común a las partes.

Un término mucho más amplio que incluso puede exceder a una simple relación contractual es el joint venture, el cual es manejado también en la legislación nacional y comparada.

Para Williston (1959), el joint venture es una asociación de personas físicas o jurídicas que acuerdan participar de un proyecto común, generalmente específico (ad hoc), para una utilidad común, combinando sus respectivos recursos, sin formar ni crear una corporación o el status de una partnership en sentido legal, el cual acuerdo también

establece una comunidad de intereses y un mutuo derecho de representación dentro del ámbito del proyecto, sobre el cual cada venturer ejercerá algún grado de control (como se citó en María Cecilia M'Causland – Manuel Avila, 1998, p. 78).

Para M'Causland y Avila (1998) es claro que una característica de un joint venture es que “no existe affectio societatis sino animus coperandi”.

La Ley General de Sociedades (1997) regula únicamente el contrato de asociación en participación y el consorcio en opinión de Elías Laroza (2001) se optó por regular solo esas dos modalidades dado que cubrían la mayor parte de las situaciones que se presentan en la colaboración empresarial y de riesgo compartido; por otro lado, dicha ley no reguló el “joint venture” porque este término englobaba conceptos mucho más amplios de relaciones asociativas, no siempre coincidentes en la legislación comparada y doctrina (p. 946).

Por su parte el Artículo 445 de la Ley General de Sociedades (1997), define el contrato de consorcio como aquél 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.

Asimismo el Artículo 448 señala que el contrato deberá establecer el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio; de no hacerlo, se entenderá que es en partes iguales.

La señalada ley establece otras disposiciones, consecuencia de la naturaleza contractual de los mismos, como es el régimen de propiedad y de responsabilidad frente a terceros según las cuales, los bienes afectados al consorcio siguen siendo propiedad exclusiva de los consorciados y aquellos adquiridos de manera conjunta se regulan por las reglas de la copropiedad. Por su parte, los consorciados adquieren derechos, asumen obligaciones y responsabilidades a título particular frente a terceros en el desempeño de la actividad que les corresponde en el consorcio.

1.3 Análisis de la relación entre los conceptos de sujeto pasivo de la obligación tributaria - contribuyente en la legislación tributaria peruana.

De la regulación comercial comentada sobre el consorcio, extraemos las siguientes características esenciales para la comprensión de los alcances de la designación del consorcio como persona jurídica para efectos de la Ley de Impuesto a la Renta:

- No origina una persona jurídica.

- Es un contrato asociativo y nominado (sus principales aspectos se encuentran expresamente regulados).
- Requiere constar por escrito.
- Tiene un fin determinado y un plazo sujeto a la obtención de dicho fin.
- En el contrato debe establecerse la participación de cada consorciado en los resultados del negocio.
- Los bienes que se afecten al negocio son de propiedad de cada miembro.
- Los bienes adquiridos en común se rigen por las reglas de la copropiedad.
- Cada miembro del consorcio adquiere derechos y obligaciones, a título particular, al realizar operaciones del consorcio con terceros.

Según podemos apreciar, la norma tributaria se ha apartado por completo de la regulación efectuada por el Derecho privado y ha calificado a una relación contractual como una entidad con personería jurídica; es decir, centro de imputación de derechos y obligaciones, de la obligación tributaria en particular.

Mantendremos en mente las características citadas a fin de analizar cómo conjuga la personería jurídica de los consorcios con su calificación como contribuyentes para lo cual revisaremos a continuación conceptos fundamentales vinculados.

1.3.1 Sujeto pasivo de la obligación tributaria, deudor tributario, contribuyente y capacidad tributaria.

El presente punto girará en torno a conocer si las entidades sin personalidad jurídica, pueden tener la posición de sujeto pasivo de la obligación tributaria en sus múltiples aspectos, lo cual va más allá de la simple designación del legislador, dado que implica una serie de relaciones en función a los derechos y obligaciones que se desencadenan para satisfacer la obligación tributaria.

Según refiere De Barros Carvalho (2012):

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es la persona –sujeto de derechos– física o jurídica, privada o pública, a quien se le exige el cumplimiento de la prestación: pecuniaria, en los nexos obligacionales; y no susceptible de valoración patrimonial, en las relaciones que transmiten meros deberes instrumentales o formales. (p. 353)

En nuestra legislación vemos identificado al sujeto pasivo de la obligación tributaria en el concepto de “deudor tributario”. El Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Código Tributario (2013), establece lo siguiente:

Artículo 7.- DEUDOR TRIBUTARIO

Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

Asimismo, el artículo 8 señala:

Artículo 8.- CONTRIBUYENTE

Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Rosendo Huamaní Cueva (2009) al comentar esta definición agrega un elemento importante como es la capacidad tributaria, refiriendo que nuestra norma general tributaria considera deudor tributario a todas aquellas personas con capacidad tributaria que están obligadas legalmente a cumplir con la prestación tributaria. (p. 227)

En efecto, el Artículo 21 del Código Tributario (2013) establece la posibilidad que determinados sujetos aunque carezcan de la capacidad (legal) o carezcan de personería jurídica puedan contar con capacidad tributaria si es que una ley así lo establece:

Artículo 21.- CAPACIDAD TRIBUTARIA

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.

Se define la capacidad tributaria como la aptitud que las personas tienen para ser sujetos activos y pasivos de relaciones jurídicas de índole tributaria. (De Barros, 2012, p. 357). En otras palabras, los deudores tributarios deben estar en la capacidad de poder asumir las obligaciones tributarias sustanciales y formales así como poder gozar de los derechos que el cumplimiento de tales obligaciones les conceda.

Sobre este punto, De Barros, (2012) señala que se ha cuestionado si es posible que entidades sin personalidad jurídica, en los términos del derecho privado, puedan soportar la posición de sujeto pasivo, en el contexto de las relaciones jurídico-tributarias refiriendo que, actualmente, casi de manera unánime se acepta dicha posibilidad. (p. 358)

En opinión de De Barros (2012) el sujeto capaz de realizar el hecho jurídico tributario, o de participar de él, puede no tener personalidad jurídica de derecho privado; sin embargo, el sujeto pasivo de la obligación tributaria deberá tenerla; en otras

palabras, sólo alguien que tenga personalidad jurídica puede ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. (p. 362).

De tal manera el citado autor opina que a pesar de la autonomía que se le reconoce al derecho tributario, este no puede definir los términos de la obligación tributaria dado que esta es especie de la relación jurídica:

La relación jurídica, ...[es] la única fórmula que hace surgir derechos y sus correlativos deberes... [su] uso ..., cualquiera sea el campo jurídico a que se destine, deberá acatar el esquema común e invariable, que presupone un sujeto activo, titular del derecho subjetivo; un sujeto pasivo, a quien se puede exigir una determinada prestación; y por último, un objeto, centro de convergencia del derecho y del deber... (p.362).

La aplicación de dicha “ecuación” evidencia que ser tener capacidad tributaria no implica, necesariamente, ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias; tal es así que la ejecución de la decisión autónoma del derecho tributario, de designar a un ente sin personería jurídica, como tal, implica una serie de distorsiones en el cumplimiento de los deberes y el ejercicio de los derechos en aras de cumplir con la prestación tributaria.

Así por ejemplo, tenemos apreciamos limitaciones a la capacidad que tiene cualquier persona jurídica, considerada como tal por el derecho privado. El Tribunal Fiscal evidenció tales limitaciones en una de sus sentencias estableciendo que los consorcios son considerados como contribuyentes con carácter especial, (para los tributos que así lo establecen) pero tal condición no es de aplicación general por lo que ven limitada su capacidad para formar parte de procedimientos administrativos tributarios que no están relacionados con obligaciones respecto de las que se les considere deudores tributarios:

Que de lo expuesto se aprecia que en el caso de los consorcios con contabilidad independiente, estos por disposición especial de las normas antes señaladas, son considerados como contribuyentes, sin embargo, ésta no es de carácter general y solo es aplicable para efectos de las obligaciones que como contribuyentes del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas pudieran surgir, sin que bajo alguna circunstancia pueda hacerse extensiva tal condición a otro tipo de relaciones jurídicas, pues de conformidad con el artículo 447° de la Ley General de Sociedades, antes descrito, cada miembro del consorcio se vincula y responde individualmente frente a terceros, de acuerdo a sus derechos y obligaciones asumidas. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 12591-5-2012)

De lo señalado podemos concluir que las entidades sin personalidad jurídica, sí pueden tener la posición de sujeto pasivo de la obligación tributaria, mas no en sus múltiples aspectos, por lo que el legislador debe velar por “completar” las disposiciones que perfilen una relación jurídico tributaria que permita cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos atribuidos.

CAPÍTULO 2: DESIGNACIÓN DE LOS CONSORCIOS COMO PERSONAS JURÍDICAS Y CONTRIBUYENTES: LÍMITES CONSTITUCIONALES

2.1 Límites constitucionales a la designación de los consorcios como contribuyentes del Impuesto a la Renta.

El artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta (2004) considera como contribuyentes a las personas naturales, las sociedades conyugales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. En su segundo párrafo designa a los entes que se considerarán, para efectos del Impuesto a la Renta como personas jurídicas sea que de acuerdo al Derecho privado cuenten o no con tal personería.

La LIR ni su reglamento hacen ninguna distinción entre los entes considerados para sus efectos como personas jurídicas.

Nos preguntamos entonces cual es el fundamento, más allá de meros fines recaudatorios, de tales designaciones; es decir, qué características o requisitos debería cumplir un ente para considerarlo como persona jurídica – contribuyente cuando el Derecho privado no lo hace y cuáles son los límites que el legislador tiene al efecto.

De Barros (2012) señala que el legislador de las reglas tributarias está habilitado para describir el hecho que le convenga, dentro de los parámetros constitucionales previstos, pero con el objetivo específico de asociarles efectos tributarios. En este ámbito, es extremadamente laso el campo de elección de las construcciones tributarias, que no se limitan a lo posible de la lógica común, e ingresan en el terreno fértil, aunque peligroso, de las presunciones -relativas y absolutas- y de las ficciones, instrumental singular que la lógica del derecho consagra, a favor de la plena integración del sistema normativo.

El citado autor agrega que así es como los distintos sistemas tributarios disponen libremente de las instituciones jurídicas tradicionales o ... elaboran figuras totalmente nuevas o absorben una determinada categoría, al imprimirle una dimensión peculiar. (p. 361)

De este modo, desde el punto de vista legal, apreciamos que la libertad del legislador para atribuir personalidad jurídica tributaria y, en consecuencia capacidad tributaria a un ente que no está considerado así por el Derecho privado únicamente está dado por el marco constitucional; es decir el respeto a los principios tributarios consagrados en la Constitución Política del Perú (1993):

Artículo 74°.-

...

El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Según lo explicado anteriormente, un efecto de la consideración de los consorcios como personas jurídicas –para efectos del Impuesto a la Renta-, tributariamente independientes de sus partes contratantes es que estas no puedan compensar las pérdidas generadas por el consorcio en la proporción de participación en el mismo. Por otra parte, si el consorcio obtiene ganancias, estas sí son objeto de imposición en el consorcio.

La actividad realizada por las empresas se considera como unidad económica, la determinación de su rendimiento se calcula después de compensar las ganancias y las pérdidas de todos sus negocios; estos se integran para formar una unidad.

Si el producto de esas operaciones es positivo la renta empresarial tributará, si el producto es negativo la empresa estará en la posibilidad de compensar sus pérdidas contra sus beneficios futuros.

De este modo, las pérdidas permitirán reducir la carga tributaria de los ejercicios siguientes en la medida que en estos se obtengan ganancias. Estas reglas son aplicables a la determinación del Impuesto a la Renta de un contribuyente, y aún en este caso se advierte cierta disparidad en el tratamiento de los ganancias versus el tratamiento de las pérdidas ya que, dependiendo del sistema de aplicación de pérdidas que se elija, estas estarán sujetas límites temporales o cuantitativos. En contraposición, la imposición a las ganancias no se sujeta a ningún límite.

Si dicho contribuyente es parte de un contrato de consorcio con contabilidad independiente vera negada la posibilidad de realizar la compensación de sus pérdidas y con ello una clara afectación de su patrimonio.

Si la consideración del legislador fue otorgar personería jurídica tributaria a los consorcios, sobre la base que todos los ciudadanos pueden ser llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de los límites impuestos por la Constitución, tal potestad debe velar por la no afectación derechos fundamentales, como en este caso, es el derecho a la propiedad.

Yacolca et al. (2010) señalan que conviene ratificar que los principios tributarios limitan todas las decisiones de todos los poderes públicos, sean estas normativas (incluyendo la potestad reglamentaria) o aplicativas. Ello implica que tales decisiones no pueden “afectar” o “vulnerar” el contenido esencial de los valores protegidos por los principios tributarios.

Agregan, si tomamos en cuenta las exigencias impuestas al legislador por la capacidad económica, podemos señalar que también se estatuye como un derecho fundamental de las personas, según el cual la carga fiscal que debe recaer sobre el obligado debe atender necesariamente a una manifestación de riqueza concreta, suficiente y presente... De acuerdo con ello, la capacidad económica constituye un derecho de los particulares a que no se les exija contribuir sino es con arreglo a su “verdadera capacidad económica”. (p. 96)

La ficción legal implantada para canalizar la recaudación de ganancias generadas por un contrato de colaboración empresarial divide una unidad empresarial y con ello distorsiona la aplicación de reglas sobre compensación de pérdidas afectando la capacidad contributiva del consorciado, limitación que no tendría de haber desarrollado individualmente el mismo negocio.

En tal sentido, advertimos una falta de diligencia en el legislador que diseñó un sistema orientado a la recaudación de resultados positivos, mas no consideró en el ordenamiento la posibilidad de la obtención de resultados negativos dejando este caso particular a la aplicación de las reglas generales que terminan vulnerando sus derechos fundamentales.

Resulta al caso totalmente aplicable lo señalado por Yacolca et al. (2010) respecto a que la capacidad económica juega un papel importantísimo en cuanto límite a la libertad de configuración del legislador, al impedirle introducir regulaciones que distorsione la regulación de la riqueza sometida a gravamen. Me explico: una vez que el

legislador ha optado por gravar determinada manifestación de riqueza ... el principio de capacidad económica proscribiera cualquier medida desproporcionada o ausente de justificación razonable que “ desfigure” o “ deforme” dicha opción, y termine gravando otra manifestación de riqueza (p. 107)

En el presente caso no estamos frente a reglas adicionales distorsionadores de la materia sometida a gravamen, sino ante omisiones en el reconocimiento, necesario, de diferencias en el tratamiento.

Otro principio que también se ve vulnerado es el Principio de no confiscatoriedad; el Tribunal Constitucional ha entendido que este se afecta cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de los sustraído, pudiendo incluso ser perfectamente soportable por el contribuyente. (STC N° 0041-2004-AI/TC)

Creemos que la problemática comentada admite la excepción a la regla general producto de la independencia de las personas jurídicas. En tal sentido, debe considerarse que las personas jurídicas no pueden trasladar sus pérdidas a sus socios, *salvo*, los consorcios considerados como tales. La excepción en este caso se encontrará avalada por el legítimo respeto a los principios tributarios constitucionales de no confiscatoriedad y de igualdad en su modalidad de no afectación a la capacidad contributiva.

2.2 Modificaciones necesarias en el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Creemos que existe una inadecuada agrupación de los sujetos considerados para la LIR como contribuyentes en el segundo párrafo del artículo 14 de la misma:

- a) Las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.
- b) Las cooperativas, incluidas las agrarias de producción.
- c) Las empresas de propiedad social.
- d) Las empresas de propiedad parcial o total del Estado.
- e) Las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el Artículo 18.
- f) Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.
- g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.

- h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.
- i) Las sociedades agrícolas de interés social.
- k) 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.

Nosotros consideramos que los entes antes enumerados, por sus características deben ser agrupados del siguiente modo:

- Los literales a) y g) por ser ya consideradas como personas jurídicas por el Derecho Privado.
- Los literales b), c) d), e), i) y las sociedades irregulares previstas en el literal k) agrupa a entidades con personería jurídica o entidades en las que existe affectio societatis, aunque adolezcan de algún defecto formal.
- El literal h) por agrupar establecimientos permanentes.
- 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, previstos en el literal k), entidades en las que prima la consideración de un aspecto económico o patrimonial para su designación como contribuyentes.

Advertimos que en los tres primeros grupos prima la capacidad de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, respecto de estas entidades la capacidad para realizar el hecho jurídico tributario es consustancial.

En el último grupo de entidades en cambio prima la capacidad para realizar el hecho jurídico tributario (por disposición legal) que la capacidad de ser sujeto pasivo de obligaciones fiscales, la cual será limitada en muchos aspectos según hemos venido comentando. Estas limitaciones son las que merecen ser re evaluadas a fin de introducir las correcciones que proporcionen claridad a los contribuyentes en la realización de sus operaciones y velen por el respeto a los principios de igualdad y no confiscatoriedad.

En consecuencia, respondiendo a la pregunta que nos hiciéramos en el capítulo anterior sobre si el legislador se había equivocado al variar del sistema transparente al sistema del reconocimiento de los consorcios con contabilidad independiente como personas jurídicas, señalamos que no. Advertimos las ventajas de que los consorcios

realicen una determinación individual del resultado de su negocio, y que ello se traduzca en ventajas en la administración y recaudación por parte de la Administración Tributaria, sin embargo, creemos que la regulación se encuentra incompleta – hecho que es susceptible de la aplicación de correcciones- y producto de la omisión se ha producido un efecto nocivo al ordenamiento (ante la vigencia de aspectos inconstitucionales en la regulación de los consorcios), y a la economía (dada la afectación patrimonial de los consorciados).

CONCLUSIONES

- La Legislación peruana ha optado por considerar a los consorcios con contabilidad independiente como contribuyentes, efecto de considerarlos personas jurídicas tributarias. Los consorcios son contratos asociativos, típicos nominados en el Derecho Privado, lo que permite tener una fuente de referencia a las distintas relaciones que se establecen entre consorcios, consorciados y terceros; ante ello la adopción de la ficción legal de otorgarles capacidad jurídica tributaria para que sean sujetos pasivos de la obligación tributaria para efectos del Impuesto a la Renta ha generado diversas inconsistencias dado la calificación legal no sustituye todos los aspectos de una relación jurídico tributaria, la cual se evidencia en problemas en la aplicación de pérdidas, en el régimen patrimonial de los bienes afectados al consorcio en la deducibilidad de intereses, la falta de capacidad procesal para determinados casos, entre otros.
- Efecto de la consideración de la personería jurídica del consorcio debemos considerar a estos sujetos independientes de sus consorciados; no obstante la actividad del consorciado es única, representa una única unidad económica, de la cual forma parte su participación en el consorcio. Ello causa que los consorciados, se vean impedidos en compensar los eventuales resultados negativos de los consorcios en que participan representando ello una afectación directa a su patrimonio.
- La afectación patrimonial producto de las obtención de resultados negativos de un consorcio implica respecto del consorciado una vulneración de su derecho a la

propiedad, derecho fundamental, y, en consecuencia, la vulneración de los principios de igualdad – capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad.

- El error del legislador del Impuesto a la Renta radica en agrupar dentro de una sola categoría a todos los entes a los considera con personalidad jurídica, siendo que existen diferencias entre estos que justifican ser tratadas de modo diferente, sobre todo cuando existe una afectación a los principios constitucionales. Es por ello que consideramos que debe diferenciarse entre los sujetos considerados como personas jurídicas, según el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta a:
 - Los entes con personería jurídica propiamente dicha.
 - Los entes con personería jurídica propiamente dicha o con personería un ánimo de constituirla, aunque adolezcan de algún defecto formal.
 - Los entes considerados establecimientos permanentes.
 - Entidades en las que existe un ánimo de constituir una persona jurídica per sé, siendo el aspecto que prima respecto de estos la consideración de un aspecto económico o patrimonial para su designación como contribuyentes. Entre estos consideramos a los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.
 - La clasificación esbozada pretende ser el punto de partida para realizar una revisión de los aspectos particulares de cada grupo a fin de efectuar ajusten en la legislación a aspectos no claros o evitar la ocurrencia de efectos con viso de inconstitucionalidad no deseados. Dicha revisión debería conducir a permitir a los consorciados aplicar la compensación de las pérdidas generadas por los consorcios de los que son parte.

REFERENCIAS

- De Barros, P. (2012) *Curso de Derecho Tributario*. (1era ed.) Noeses Griley. Lima.
- Laroza, E. (2001). *Derecho Societario Peruano, Ley General de Sociedades, Obra Completa*. Normas Legales, Trujillo.
- Huamaní, R. (2009) *Código Tributario Comentado*. Jurista Editores E.I.R.L. Lima.
- M'Causland, M. (enero/junio 1998). Modalidades de Colaboración Empresarial Consagradas en la ley 80 de 1993. Regulación de formas de Joint Venture. *Revista de Derecho Privado*. (3) 75-89.
- Medrano, H. (2001) Impuesto a la Renta y Contratos de Colaboración Empresarial Segunda Época. *Themis* (41) 97-105.
- Palacios, I. (s/a) Revista Peruana de Derecho de La Empresa. Temas Societarios. (54) 89-117. Recuperado de: <http://www.teleley.com/revistaperuana/revista-54.htm>.
- Yacolca, D, Bravo, J.,Gamba, C., Escribano, F., Blume, E., Pacci, A., Alvarez, C., (2010). *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Jurista Editores EIRL. Lima.

BIBLIOGRAFÍA

- Castillo, L. (abril de 2012) Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las Asociaciones en Participación. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (52), 51-72.
- Picón, J. (2000) Un acercamiento al tratamiento tributario de los contratos asociativos en la legislación peruana. *Empresarial Segunda Época. Themis* (41), 107-116.
- Arispe, J. (julio del 2002). Implicancia de la NIC 31 en la Aplicación del Impuesto a la Renta. VII Jornadas Nacionales de Tributación (55-62)
- Córdova, A. (1997) Aspectos Tributarios Relevantes de los Contratos Modernos (81-84)
- Risi, A. (febrero 2015). El Régimen Especial de las Uniones Temporales de empresas en el Impuesto sobre Sociedades Español. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (58), 59 – 78.

