

# LA ASIGNACIÓN DE SERVICIOS EN LOS CONTRATOS DE CONSORCIOS SIN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE Y SU INAFECTACIÓN SEGÚN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

## *THE ALLOCATION OF SERVICES IN CONSORTIUM AGREEMENT WITHOUT INDEPENDENT ACCOUNTING AND THEIR NON-TAXATION ACCORDING TO THE GENERAL SALES TAX LAW*

**Gonzalo Alonso Escalante Alpaca\***  
Universidad Católica San Pablo  
Zegarra-Aguilar & Delgado Zegarra-Ballón Abogados

*The non-taxation situation is a legal institution by which an economic act that does not comply with the tax incidence hypothesis is not subject to any tax burden regarding such act.*

*This article analyzes the configuration of the non-taxation situation provided in subsection n) of article 2 of the Peruvian General Sales Tax Law regarding the allocation of services by the parties within a consortium contract without independent accounting in which one party performs as the operator of the contract.*

**KEYWORDS:** *general sales tax; consortium; operator of the contract; non-taxation; services.*

*La inafectación se configura como una institución legal mediante la cual se exime de cualquier imputación de carga fiscal a los hechos económicos que no se encuentran subsumidos dentro de la hipótesis de incidencia tributaria.*

*Este artículo analiza la configuración del supuesto de inafectación prevista en el inciso n) del artículo 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas en lo relacionado a la asignación de servicios dentro de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente en el cual uno de los consorciados ejerce la función de operador.*

**PALABRAS CLAVE:** *impuesto general a las ventas; consorcio; operador del contrato; inafectación; servicios.*

\* Abogado. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú. Asociado sénior y jefe del área tributaria de Zegarra-Aguilar & Delgado Zegarra-Ballón Abogados. Contacto: gescalante@zegarralaw.com.

Nota del editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Editorial de THEMIS-Revista de Derecho el 12 de noviembre de 2019, y aceptado por el mismo el 6 de febrero de 2020.

## I. INTRODUCCIÓN

La Ley del Impuesto General a las Ventas (en adelante, LIGV) dispone que no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV) la asignación de servicios que realicen las partes contratantes de consorcios sin contabilidad independiente para la ejecución de un negocio u obra en común derivada de una obligación expresa del contrato.

Existe la posibilidad de que los contratos de consorcio sin contabilidad independiente cuenten con un operador –rol que asume uno de los sujetos consorciados–, el cual se encarga de cumplir con la obligación de emitir los comprobantes de pago generados durante el desarrollo del negocio común. Además, el operador atribuye los costos, gastos y el crédito fiscal correspondiente al resto de consorciados que intervienen en la operación.

Sin embargo, cuando un consorciado (no operador) realiza una prestación de servicios en mérito a las obligaciones asumidas en el contrato de consorcio sin contabilidad independiente a favor de terceros, se crea un vínculo económico entre las partes intervinientes que excluye de su estructura al consorcio como tal y, por lo tanto, dicha operación se considera jurisprudencialmente como un servicio gravado para efectos del IGV.

De ese modo, lo que se busca con el presente artículo es determinar cómo es que se debe configurar la asignación de servicios en el desarrollo de un contrato de consorcio para efecto de poder acceder a la inafectación prevista en la LIGV. Ello, en virtud de que a nivel jurisprudencial la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) 01928-2-2017 ha recogido un criterio según el cual los servicios brindados directamente por uno de los consorciados que no ostenta la condición de operador a favor de terceros se encuentre afecto al IGV.

Pese a que la prestación obedezca a obligaciones asumidas dentro del contrato de consorcio y la vinculación contractual con terceros nazca de la conformación del contrato en sí –y no de las obligaciones que a título individual pueda asumir un determinado consorciado– dicha operación se encontrará afectada al pago del referido tributo.

Así, pretendemos dotar a los lectores de mayor claridad en lo relacionado con las divisiones conceptuales que deben tomarse en consideración para establecer en qué casos resulta aplicable la inafectación consignada en la LIGV.

Fundamentalmente, nos referimos a los consorciados (no operadores) que realizan una prestación de servicios a favor de un tercero.

## II. EL CRITERIO EXPUESTO EN LA RTF 01928-2-2017

En la RTF 01928-2-2017, el Tribunal Fiscal analizó el negocio desarrollado a través de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente suscrito entre Petroperú S.A. y la recurrente. En virtud de dicho contrato, se estableció que Petroperú S.A. – en su condición de operador– y la recurrente estarían a cargo de las siguientes obligaciones:

[...] se obligaba a entregar en sus plantas de almacenamiento al transportista, el combustible requerido por el cliente y el transportista, esto es, la recurrente, se obligaba a efectuar el traslado del combustible desde las plantas de almacenamiento [...] hasta las instalaciones de almacenamiento del cliente; de lo que se desprende que las partes intervinientes en el contrato de consorcio colaboraban en el desarrollo del negocio y asumieron en forma individual y directa las obligaciones para su efectiva realización (2017, p. 2).

Asimismo, el negocio del contrato consistía en

[...] la venta de combustible en el lugar de almacenamiento fijado por los clientes del contrato de consorcio, en el que el precio de venta del bien estaba compuesto por el valor del combustible y el transporte (flete), por lo que la retribución de este último formaba parte del valor de venta del bien (2017, p. 2).

Así, la controversia surge en torno a establecer si el servicio de transporte brindado por la recurrente califica como un servicio afecto al IGV o si, por el contrario, se enmarca dentro de la inafectación recogida en el inciso n) del artículo 2 de la LIGV.

Para tal efecto, el Tribunal Fiscal establece cuál es el análisis que deben realizar los contribuyentes que califiquen como partes (no operadoras) de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente.

El objeto de evitar cualquier contingencia por concepto de imputación del IGV respecto a los servicios que presten dentro del marco del negocio materia del contrato de consorcio.

En este sentido, la RTF 01928-2-2017 señala lo siguiente:

[...] los Documentos de Atribución son aquellos que emiten los operadores de, entre otros, los contratos de consorcio que no llevan contabilidad independiente a sus partes contratantes, que cuenta con un operador para que los demás part[íc]ipes puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto

tributario que les corresponda de los comprobantes de pago y no como hizo Petroperú S.A. para atribuir ingresos gravados con el Impuesto General a las Ventas a las recurrente, dado que conforme se ha indicado, [e]sta asumió obligaciones y responsabilidades en forma individual frente a terceros, por las que debía recibir los respectivos pagos y emitir los comprobantes de pago en forma independiente.

[...] un consorcio es un ente colectivo sin personalidad jurídica y dado que en el presente caso los contratos de consorcio no llevaban contabilidad independiente a sus partes contratantes, no calificaban como contribuyentes del Impuesto General a las Ventas, en consecuencia, las partes contratantes debían asumir obligaciones y responsabilidades en forma individual con los terceros con los que negociaran, en este sentido, toda vez que aquella prestó el servicio el servicio de transporte de los productos requeridos por los clientes, la actividad que desarrolló se encontraba gravada con el citado impuesto y, por tanto, al ser contribuyente del impuesto en mención, a ella le correspondía declarar y pagar dicho impuesto [...], lo que no puede verse desvirtuado a partir de la voluntad de las partes contratantes de no operar de acuerdo con lo legalmente establecido ni puede entenderse que porque [...] comunicó a la Administración la forma en la que iba a operar, esta modalidad podría ser utilizada, mucho menos cuando el objeto de la referida comunicación es solo indicar a la Administración quien actuará en calidad de operador, no la aprobación de la operatividad de un negocio, no estando, en dicho aspecto, la citada comunicación, sujeta al silencio administrativo positivo, por lo que lo alegado en contrario carece de fundamento.

Que igualmente, lo señalado por la recurrente en el sentido que según el inciso n) del artículo 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas el servicio de transporte que prestó no se encontraba gravado con dicho impuesto, al haber sido el aporte que otorgó para la operatividad del consorcio, no resulta amparable, pues conforme se ha indicado en el considerando anterior, en el presente caso, la recurrente asumió obligaciones y responsabilidades en forma individual con terceros, por lo que el servicio que prestó no constituyó un aporte al consorcio ni se asignó a él sino que se prestó directamente a terceros, operación gravada con el Impuesto General a las Ventas y que corresponde a un supuesto distinto a lo regulado por la norma en mención, según la cual no se gravará con dicho impuesto la asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, *joint ventures* u otras

formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común (2017, pp. 6-8).

La citada resolución expone como uno de los elementos condicionantes para la configuración de una prestación de servicios afecta al IGV, el hecho de que los consorciados que no cuentan con la condición de operadores asuman obligaciones frente a terceros.

Esto se presenta incluso si estas obligaciones tienen directa vinculación con la concreción de las prestaciones que forman parte de los compromisos asumidos a nivel de consorcio.

Por lo tanto, cuando nos encontramos ante un contrato de consorcio sin contabilidad independiente que cuenta con un operador, será este último el encargado de externalizar y concretar las prestaciones a las cuales se encuentra obligado el consorcio.

De otro lado, el resto de consorciados solamente podrán asignar servicios a ser empleados para la concreción de tales prestaciones sin asumir obligación directa alguna frente a los terceros beneficiarios de estas.

Nos preguntamos entonces, qué sucede si uno de los consorciados ajenos al operador se encuentra obligado a cumplir con una prestación a favor de un tercero, la cual se origina del texto del contrato de consorcio. En este caso, si bien existe un operador que va a facturar por la operación, nos encontramos nuevamente ante una prestación de servicios realizada por un consorciado (no operador) que debe considerarse como afecta al IGV bajo el razonamiento expuesto en la RTF 01928-2-2017.

La existencia de un operador dentro de un contrato de consorcio configura un impedimento en relación al resto de consorciados, en la medida que aquellos deben abstenerse de realizar prestación alguna a favor de terceros incluso cuando dicha obligación se encuentre contenida en el contrato de consorcio. De no respetarse este impedimento, las prestaciones efectuadas por los consorciados (no operadores) se encontrarán afectas al IGV según la RTF antes referida.

Pongamos un ejemplo concreto. Consideremos el caso de un consorcio conformado por dos consorciados (A y B) que se constituye sin contabilidad independiente, y que es contratado para diseñar y ejecutar una obra (proyecto inmobiliario). Al momento de constituir el consorcio, A y B deciden distribuir las funciones de la siguiente manera:

- La empresa A se encargará de la construcción de la obra y ejercerá las funciones de operador del consorcio. Lo anterior implica que sea esta empresa la encargada de realizar la facturación a terceros y de, posteriormente, atribuir a la empresa B los costos, gastos y el crédito fiscal que le correspondan, así como de proceder con la distribución de los ingresos conforme a su porcentaje de participación.
- La empresa B tendrá a su cargo el diseño del proyecto inmobiliario para que este, luego de tener la expresa aprobación del cliente, sea ejecutado por la empresa A. Si bien la empresa B tiene la obligación de que su proyecto sea aprobado por el cliente, la empresa A—en su calidad de operadora— tendrá a su cargo la facturación por el diseño del proyecto, así como por la ejecución total del mismo.

En este caso, pese a que el servicio de diseño obedece a un solo proyecto, existen dos elementos por los cuales consideramos que estamos ante una prestación de servicios afecta al IGV por parte de la empresa B: (i) existe una prestación efectuada por la empresa B a favor del cliente; y, (ii) la empresa B va a obtener una retribución como consecuencia del servicio prestado que califica como renta de tercera categoría.

Partiendo del criterio expuesto en la RTF 01928-2-2017, tenemos que el operador debe actuar siempre en representación de la totalidad de los consorciados frente a terceros.

No es posible interacción alguna entre los demás consorciados y los beneficiarios de los servicios, pues ello implicaría que tales prestaciones no se encuentren comprendidas en el ámbito de aplicación del inciso n) del artículo 2 de la LIGV.

La consecuencia del supuesto mencionado es el nacimiento de la obligación de cumplir con la declaración y pago del IGV asociado a dicha prestación.

No obstante, en cabeza de los consorciados que intervinieron en su desarrollo y ejecución, y no en la del operador del consorcio.

La mencionada RTF, pese a no ser de observancia obligatoria, establece que la configuración de una operación gravada con el IGV por la prestación de servicios nace en forma independiente.

Esto con respecto a cada una de las partes intervinientes de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente en el cual se ha designado a un operador de por medio.

En función de lo expuesto, cabe la posibilidad de que cada uno de los consorciados (no operadores) sea imputado con deudas tributarias por concepto de IGV si es que no se tiene en claro cuál es el método menos contingente—desde un punto de vista fiscal— para cumplir con las obligaciones asumidas dentro del contrato de consorcio.

Por tanto, no tener en consideración los argumentos expuestos por el colegiado en la RTF 01928-2-2017 puede derivar en riesgos fiscales de considerable materialidad para los consorciados (no operadores). Por supuesto, siempre que no se observan las formas y medidas antes expuestas para que no se configure una operación gravada con el IGV.

En los apartados siguientes desarrollaremos la estructura del gravamen a los servicios prestados conforme a la legislación del IGV, así como la configuración de la inafectación para el caso de la asignación de servicios dentro de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente, a efectos de responder a la interrogante sobre si el criterio aplicado por el Tribunal Fiscal resulta ser el más adecuado conforme con nuestro ordenamiento o no.

### III. EL GRAVAMEN A LOS SERVICIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

La LIGV define a los servicios como “toda prestación que una persona realiza para otra, a cambio de la cual obtiene una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto [...]” (Decreto Supremo 055-99-EF, 1999)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Conforme lo dispone el inciso c) del artículo 3 de la LIGV:

1. Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento  
Entiéndase que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.  
El servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Sobre este artículo, Jorge Bravo señala que

[l]a definición en cuestión refiere que el servicio es toda prestación por la que se perciba una renta de tercera categoría, pero inmediatamente acota que no es necesario que el ingreso esté afecto al Impuesto a la Renta. Esta extraña circunvolución, tiene sentido si se comprende que el IGV es un impuesto que utiliza a los empresarios para llegar a afectar el consumo que se realiza al final de la cadena de comercialización de bienes y servicios en los que ellos participan. En ese sentido, lo relevante no es si el ingreso es renta de tercera categoría o no, sino que quien reciba el ingreso sea un empresario, pues para efectos del IGV es irrelevante si el ingreso por él percibido está o no sujeto al Impuesto a la Renta (2018, p. 88).

Por su lado, Villanueva Gutiérrez, respecto a la afectación de los servicios por el IGV, indica lo siguiente:

Debemos notar que la Ley del IGV no alude solo a la prestación como conducta destinada a satisfacer el interés del acreedor, en cuyo caso únicamente estarían previstas como hipótesis de imposición las relaciones jurídicas obligatorias, m[a]s no así las relaciones jurídicas reales o cualquier otra situación jurídica creada por la autonomía privada de las partes en uso de su libertad contractual.

[...] la prestación sería cualquier conducta que constituya el contenido de una relación jurídica obligatoria, excluida la prestación destinada a transferir la propiedad de bienes (2014, pp. 296-297).

Asimismo, el Tribunal Fiscal mediante su resolución 10635-2-2016 señala lo siguiente:

Que este Tribunal, en las Resoluciones 05130-5-2002 y 08296-1-2004, ha señalado que la definición de servicios contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas es bastante am-

plia, pues el término prestación comprende las obligaciones de dar (salvo aquellas en las que se da en propiedad el bien, en cuyo caso se estaría ante una venta), y las de hacer y no hacer, requiriéndose para tal efecto la confluencia de los siguientes requisitos: a) Que se trate de una prestación realizada por una persona para otra, b) Que la persona que efectúa la prestación perciba una retribución o ingreso y c) Que el ingreso sea considerado como renta de tercera categoría aun cuando no esté afecto al Impuesto a la Renta (2016, p. 2).

En este contexto, podemos apreciar que nuestra normativa tributaria recoge como un supuesto gravado como servicio a las prestaciones a título oneroso de dar, hacer y no hacer. Estas siempre que no impliquen la presencia de un prestador y un beneficiario, debiendo calificar el ingreso obtenido por el prestador como renta de tercera categoría.

Por lo tanto, cualquier sujeto que realice una prestación que cumpla con los requisitos antes esgrimidos se encontrará indefectiblemente dentro del ámbito de aplicación del IGV, resultándole imputables las consecuencias impositivas que resulten atribuibles por este hecho. En tal sentido, resulta necesario analizar cómo es que se aplica el gravamen por concepto de IGV en el caso de los contratos de consorcio sin contabilidad independiente.

#### IV. LOS CONSORCIOS SIN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE

La Ley General de Sociedades (en adelante, LGS) define al contrato de consorcio como aquel por el cual dos o más personas se asocian para participar en un determinado negocio. Es determinante en ese sentido que cada consorciado cumpla con las obligaciones a las cuales se comprometió al formar el consorcio<sup>2</sup>.

En la misma línea, Enrique Elías Laroza define al contrato de consorcio en los siguientes términos:

2. La entrega a título gratuito que no implique transferencia de propiedad, de bienes que conforman el activo fijo de una empresa vinculada a otra económicamente, salvo en los casos señalados en el Reglamento.

Para efectos de establecer la vinculación económica, será de aplicación lo establecido en el artículo 54 del presente dispositivo.

En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros, el Impuesto General a las Ventas se aplica sobre la venta de pasajes que se expidan en el país o de aquellos documentos que aumenten o disminuyan el valor de venta de los pasajes siempre que el servicio se inicie o termine en el país, así como el de los que se adquieran en el extranjero para ser utilizados desde el país (Decreto Supremo 055-1999-EF, 1999).

<sup>2</sup> Conforme lo dispone el artículo 45 de la LGS:

Es el contrato por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía. Corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido. Al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato (Ley 26887, 1997).

[...] 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 actividades del consorcio que se le encarguen o a las que se ha comprometido [...].

Los caracteres esenciales del consorcio fluyen del estudio, en primer lugar, de las normas de los artículos 445 al 448 de la Ley; en segundo lugar, de la definición genérica contenida en el artículo 438 [...]. Ellos, en opinión nuestra, son:

- e) Manteniendo su autonomía, todos los consorciados participan, en forma activa y directa, en los negocios o empresas materia del consorcio. Cada miembro del consorcio debe llevar a cabo las actividades que el contrato le ha encargado o cuyo compromiso ha asumido según el mismo instrumento.
- f) Cada consorciado debe coordinar su respectiva actividad con la de los demás, de acuerdo a los procedimientos y mecanismos del contrato de consorcio.  
[...]
- h) Cada miembro del consorcio adquiere derechos y obligaciones, a título particular, al realizar operaciones del consorcio con terceros (2015, pp. 712-713).

Por su parte, Ferrero Diez-Canseco señala como características básicas del consorcio las siguientes:

- g) Aportaciones de los contratantes: los bienes aportados por cada una de las partes continúan siendo de propiedad exclusiva de los aportantes y la adquisición conjunta de determinados bienes se regulan por las reglas de la copropiedad. El contrato debe estipular cuáles serán los aportes de cada una de las partes; dichos aportes pueden ser en bienes, dinero, servicios, derechos.  
[...]
- i) Régimen de participación en los resultados: el contrato establecerá el régimen de participación en las utilidades y en las pérdidas, por lo general las ganancias pertene-

cen a todos (...) y asimismo las pérdidas se asumen en partes iguales o en proporción a su participación en las ganancias (1999, pp. 64-65).

Conforme a lo antes señalado tenemos que, según la legislación societaria y la doctrina citada, los miembros de un consorcio deben realizar prestaciones para que el contrato pueda alcanzar los fines que justificaron su conformación en un primer momento. De cumplir con dicha condición, cada consorciado tendrá derecho a participar de los beneficios generados por el consorcio.

Ahora bien, una diferencia notable entre la normativa societaria y la tributaria gira en torno a la posibilidad que prevé esta última para conformar consorcios con contabilidad independiente, en los cuales uno de los consorciados ejerza la función de operador. En este caso, el operador está obligado a materializar la prestación de los servicios a favor de los terceros beneficiarios, siendo aquel el único miembro del consorcio que puede vincularse con los referidos beneficiarios.

Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) dispone que, en los casos de contratos sin contabilidad independiente, una de las partes llevará la contabilidad del contrato (operador), con la previa autorización de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, Sunat) para ello (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004)<sup>3</sup>.

Por el contrario, la LGS señala la posibilidad de que la totalidad de consorciados puedan relacionarse con terceros dentro del desarrollo del negocio. Ello no resultaría factible cuando exista un operador pues, de acuerdo al criterio recogido en la RTF 01928-2-2017, si es que se pretende que los consorciados (no operadores) se mantengan dentro del ámbito de aplicación de la inafectación recogida en el inciso n) del artículo 2 de la LIGV, estos no pueden relacionarse con ningún tercero beneficiario de los servicios prestados por el consorcio.

Así, tenemos que la Resolución 22-98/SUNAT, mediante la cual aprueban normas sobre documentos que los contribuyentes utilizan para atribución del crédito fiscal y/o del gasto costo para efecto tributario, se establecen las siguientes obligaciones atribuibles a los operadores de un consorcio sin contabilidad independiente:

<sup>3</sup> Conforme lo dispone el artículo 65 de la LIR:

[...] tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la Sunat, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud. Quien realice la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004).

Artículo 8.- El Operador deberá llevar un Registro Auxiliar por cada contrato o sociedad de hecho, en el que se anotarán mensualmente los comprobantes de pago y las declaraciones únicas de importación que den derecho al crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario, así como el documento de atribución correspondiente.

El Registro Auxiliar deberá contener la información requerida por el numeral 1 del Artículo 10 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

En el caso de las empresas sujetas al Régimen de Recuperación Anticipada del IGV se deberá adicionar una columna donde indique el monto del Impuesto sujeto al Régimen de Recuperación Anticipada.

Artículo 9.- La atribución a cada uno de los partícipes, deberá ser anotada en el Registro Auxiliar en el período tributario que correspondan las adquisiciones del contrato o sociedad de hecho, de forma tal que se muestren las siguientes líneas, por cada columna que conforma el Registro Auxiliar: Totales, Deducciones por cada uno de los partícipes, Neto a trasladar al Registro de Compras.

Artículo 10.- El operador deberá consignar en la parte superior de los comprobantes de pago y de las declaraciones únicas de importación anotados en el Registro Auxiliar mencionado en el Artículo 8, el nombre del contrato o sociedad de hecho, de tal manera que se pueda diferenciar de los documentos que no pertenecen a dicho contrato o sociedad de hecho (1998).

Por su parte, Picón Gonzales señala las siguientes características de los contratos de consorcio sin contabilidad independiente:

- El operador será el sujeto que factura los ingresos (todo o parte) del contrato y realiza (todas o algunas) compras con fondos comunes. Tales adquisiciones son atendidas con los montos que las partes contratantes anticipan a sus requerimientos, denominados cash calls, o en todo caso, responden a los compromisos de las partes.
- El operador atribuirá vía documentos de atribución los respectivos ingresos, gastos, crédito y débito fiscal a cada una de las otras partes contratantes en proporción de su participación. Cabe indicar que el docu-

mento de atribución es un documento tributario que distribuye ingreso o gasto, así como el correspondiente activo, pasivo o resultados, según sea el caso. Las provisiones que las partes realicen no deben constar en documentos de atribución.

- Las partes contratantes tomarán decisiones (voz y voto en función a lo estipulado en el contrato, por lo general en función a su participación en el contrato) y suministrarán sus respectivas contribuciones (2009, p. 815).

De lo antes expuesto tenemos que, dentro de la estructura de un consorcio sin contabilidad independiente que cuenta con un operador, será este el cual deba asumir las obligaciones ante la Administración tributaria y llevar la contabilidad del contrato de consorcio. Posteriormente, el operador atribuirá a los demás consorciados su participación en los gastos y crédito fiscal que les resulten imputables, según sea su participación dentro del mencionado consorcio.

Además, el operador es el encargado de asumir obligaciones frente a terceros, así como de dirigir y canalizar el cumplimiento de los servicios para los cuales el consorcio fue contratado por los beneficiarios de tales servicios.

El numeral 5 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago (en adelante, RCP) dispone que la obligación de emitir el comprobante de pago en el caso de la prestación de servicios nace cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:

- a) La culminación del servicio.
- b) La percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido.
- c) El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento (Resolución de Superintendencia 007, 1999).

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, al ser el operador el que emite los comprobantes de pago por la prestación de servicios, este deberá encargarse de concretar y externalizar la prestación a ser efectuada a favor de los clientes en forma directa. Esto se debe a que este hecho el que supone el nacimiento de la obligación de emitir el comprobante de pago y, asimismo, de declarar y pagar el IGV<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Conforme lo dispone el inciso c) del artículo 4 de la LIGV:

La obligación tributaria se origina:

[...]

c) En la prestación de servicios, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero (Decreto Supremo 055-99-EF, 1999).

De este modo, toda vez que el operador del consorcio sin contabilidad independiente es quien asume la obligación de realizar una determinada prestación frente a terceros, en aquel también recae la obligación de cumplir con la emisión del comprobante de pago.

Esta situación ha de presentarse siempre que se haya configurado alguno de los supuestos previstos en el RCP antes citado, y en concordancia con lo dispuesto por la LIGV al respecto.

Por lo tanto, los demás consorciados (no operadores) deberán única y exclusivamente participar del desarrollo de sus obligaciones respecto de la prestación para la cual se suscribió el consorcio a través del operador.

Le corresponde solamente a dicha parte cumplir con las prestaciones materia de contratación por terceros y, como consecuencia de ello, proceder con la declaración y pago del IGV correspondiente.

## V. LA INAFECTACIÓN PREVISTA EN EL INCISO N) DEL ARTÍCULO 2 DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

La inafectación no es sino la institución de derecho tributario mediante la cual se establece que un determinado hecho, en la medida que no cumpla con los elementos de la hipótesis de incidencia tributaria, no será susceptible de imputación de carga fiscal alguna respecto a un determinado impuesto.

Ello, aplicado al caso materia de análisis, implica que un servicio —en tanto hecho económico— se encuentra inafecto del IGV.

Por supuesto, ha de comprobarse esta situación que no cumpla con los requisitos establecidos en la hipótesis de incidencia tributaria recogida en la LIGV para que nazca la obligación de cumplir con el pago del tributo correspondiente.

Doctrinalmente, encontramos que Francisco Ruíz de Castilla Ponce de León conceptualiza las clases de inafectación de la siguiente manera:

En la práctica legislativa se advierten dos clases de inafectación, tal como pasamos a examinar seguidamente.

### 6.1. Inafectación lógica

En la medida que la ley establece el ámbito de aplicación del tributo, se puede pensar que

—por lógica— todos los demás casos no comprendidos dentro de dicho universo constituyen hechos inafectos.

En otras palabras, al operador de la norma le basta conocer el hecho gravado por la ley, de tal modo que —por deducción (razonamiento) a contrario— puede conocer los casos inafectos. Entonces, en rigor, no se necesita un dispositivo legal para conocer a los hechos inafectos. La inafectación lógica es una figura que se sustenta en la razón (razonamiento) y no la ley.

### 6.2. Inafectación legal

La inafectación legal tiene que ver con los casos donde la ley establece de modo expreso una lista de hechos inafectos.

La primera justificación para sustentar la existencia de esta figura es que puede existir una ley que establece de modo poco claro el ámbito de aplicación del tributo. Entonces, la inafectación legal tiene por finalidad lograr una mayor precisión sobre los alcances de la referida ley.

La segunda justificación obedece a consideraciones políticas, es decir razones que no tienen mucho que ver con aspectos técnicos. Ocurre que inicialmente una ley otorga a ciertos hechos el tratamiento de exoneración tributaria, de tal manera que la liberación de la carga tributaria es solo temporal (2013, p. 141).

Por su parte, la LIGV estipula en forma expresa que no se encuentran gravadas con el IGV las asignaciones de servicios que efectúen las partes pertenecientes a un consorcio sin contabilidad independiente.

Nos referimos a aquellas que tuvieran como fin ejecutar el negocio convenido en el contrato, siempre y cuando dicha prestación de servicios cumpla con los requisitos establecidos por la Sunat (Decreto Supremo 055, 1999)<sup>5</sup>.

Sobre el particular, Villanueva Gutiérrez señala lo siguiente:

En cambio, si el consorcio no lleva contabilidad independiente, no existe ningún ente contable independiente a las partes contratantes. Así los bienes muebles y/o servicios asignados al desarrollo de actividades del consorcio, no implican operaciones entre sujetos distintos, sino simplemente el uso y destino que el propietario miembro del consorcio, confiere a los bienes de su propiedad.

[...]

<sup>5</sup> Conforme al inciso n) del artículo 2 de la LIGV:

La asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la Sunat (Decreto Supremo 055-99-EF, 1999).

La razón de dicha inafectación radica en el hecho que la asignación de bienes, servicios y contratos de construcción no constituye transferencia de bienes, ni prestación de servicios en favor de terceros. Dichas asignaciones se controlan en la propia contabilidad de las partes contratantes. En efecto, las partes que asignan bienes o servicios no prestan servicios ni transfieren bienes en favor de una entidad distinta a ellas, sino que son las propias partes quienes hacen uso de los referidos recursos económicos, en la ejecución del contrato de las actividades a que se han comprometido por el consorcio (2014, pp. 588-589).

En aplicación de la división doctrinaria previamente citada, consideramos que, para el caso de la inafectación contenida en el inciso n) del artículo 2 de la LIGV, nos encontramos ante una inafectación lógica que ha sido subsumida dentro de la norma.

El propósito es llegar a tener una mayor precisión respecto a sus alcances, sin que por ello podamos considerarla como una inafectación legal en forma excluyente.

Un supuesto de inafectación lógica, como es el caso de la disposición previamente citada, resulta aún más evidente si el contrato de consorcio cuenta con un operador que se encarga de canalizar las operaciones efectuadas por la totalidad de los consorciados con respecto a terceros, constituyéndose como el único sujeto generador de la obligación tributaria por los servicios prestados.

En tanto los consorciados (no operadores) asignen solamente servicios que son empleados para el desarrollo de un negocio conjunto que es, en último término, externalizado frente a terceros por el consorciado (operador), no existe una prestación directa de servicios realizada por tales consorciados con los terceros beneficiarios. En consecuencia, no se configura una prestación de servicios gravada con el IGV.

Este razonamiento resulta aplicable incluso en el supuesto en que no existiera norma expresa que califique a la asignación de servicios por los consorciados dentro de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente como una operación que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del IGV. Y es que el supuesto analizado por sí mismo constituye un hecho económico que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del IGV, al no configurarse como un servicio brindado a favor de terceros, sino únicamente asignado por las partes conformantes del consorcio para la obtención de un objetivo comercial común.

## VI. NUESTRA POSICIÓN RESPECTO DEL CRITERIO RECOGIDO EN LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL 01928-2-2017

Sobre la base de los puntos desarrollados, consideramos que, en tanto el Tribunal Fiscal verificó que en el caso bajo comentario existe una prestación onerosa efectuada a favor de un tercero que tiene como resultado la obtención de una renta de tercera categoría, el servicio prestado por la recurrente se constituye como un servicio afecto al IGV.

Así pues, creemos que la posición sostenida por el Tribunal Fiscal es adecuada, por cuanto se verifica que el servicio prestado por un consorciado (no operador) a favor de terceros, recoge todos los elementos constitutivos para la configuración de un servicio gravado con el IGV.

Asimismo, debemos indicar que, realizando un análisis sistemático de nuestro sistema tributario en el caso de este tipo de consorcios, resulta evidente que es únicamente el operador el encargado de efectuar la prestación de servicios gravados con el IGV a favor de terceros para que resulte aplicable la inafectación del inciso n) del artículo 2 de la LIGV. Más aún, si tomamos en cuenta que según lo dispuesto en el RCP le corresponde al prestador del servicio efectuar la emisión del correspondiente comprobante y que, según el artículo 65 de la LIR, el operador del contrato de consorcio sin contabilidad independiente es el sujeto obligado a llevar la contabilidad del contrato.

Por su parte, la Resolución 22-98/SUNAT dispone que el operador anotará los comprobantes de pago que den derecho al crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario, así como el documento de atribución correspondiente a cada una de las demás consorciadas.

En este orden de ideas, si el operador es el sujeto obligado a emitir los comprobantes de pago, llevar la contabilidad y realizar la anotación de los comprobantes de pago. De la referida normativa se desprende que es el operador el único facultado y obligado a realizar prestaciones de servicios a terceros dentro del marco de ejecución de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente.

A su vez, el inciso n) del artículo 2 de la LIGV establece que la inafectación aplica solamente a la asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción por parte de los consorciados dentro de un contrato de consorcio sin contabilidad independiente para la ejecución del negocio común. Siendo ello así, el resto de consorciados se ven restringidos de realizar prestaciones a favor de terceros cuando exista un operador, por lo que

en caso de llegar a darse una prestación independiente por cualquiera de las partes consorciadas (no operadora), la misma se encontrará afectada con el IGV.

## VII. CONCLUSIONES

- Para que un servicio se encuentre afecto al IGV se deben cumplir los siguientes requisitos: (i) debe haber una prestación a título oneroso mediante la cual una de las partes cumple con una obligación de dar, hacer o no hacer a favor de otra parte beneficiaria; y, (ii) el ingreso obtenido como consecuencia de la prestación efectuada debe calificar como renta de tercera categoría, incluso si no se encuentra afecto a dicho impuesto.
- En el caso de contratos de consorcio sin contabilidad independiente en los cuales uno de los consorciados ejerza la función de operador, solamente este podrá ejecutar la prestación de servicios a favor de terceros y emitir los comprobantes de pago por los servicios que el consorcio brinde.
- La inafectación prevista en el inciso n) del artículo 2 de la LIGV no resulta aplicable en el caso de consorciados (no operadores) que asuman la obligación de prestar servicios a favor de terceros con motivo del desarrollo del negocio común.
- Si un consorciado (no operador) asume obligaciones o se vincula directamente con terceros beneficiarios de un servicio contratado con el consorcio, este servicio se configura como un hecho gravado con el IGV.
- El Tribunal Fiscal al emitir la RTF 01928-2-2017 ha meritado en forma adecuada los elementos que deben encontrarse presentes para la configuración de un servicio gravado con el IGV. 

## REFERENCIAS

- Bravo Cucci, J. (2018). *Teoría sobre la Imposición al Valor Agregado*. Lima: Palestra Editores.
- Elías Laroza, E. (2015). *Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú* (tomo II). Lima: Gaceta Jurídica.

Ferrero Diez Canseco, A. (1999). Algunos apuntes sobre los contratos asociativos y su tratamiento en la Ley General de Sociedades peruana. *Ius et Veritas*, 9 (18), pp. 56-66.

Picón Gonzales, J. (2009). *Tributación de los consorcios sin contabilidad independiente*, en *Derecho Tributario: Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero*. Lima: Grijley.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2013). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. *Revista Foro Jurídico*, (12), pp. 136-148.

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

## LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

Decreto Supremo 055-99-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Diario Oficial *El Peruano*, 15 de abril de 1999.

Decreto Supremo 179-2004-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial *El Peruano*, 8 de diciembre de 2004.

Ley 26887. Ley General de Sociedades. Diario Oficial *El Peruano*, 5 de diciembre de 1997.

Resolución de Superintendencia 022-98/SUNAT. Aprueban normas sobre documentos que contribuyentes utilicen para atribución del crédito fiscal y/o del gasto o costo para efecto tributario, conforme al Decreto Legislativo 821. Diario Oficial *El Peruano*, 11 de febrero de 1998.

Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT. Reglamento de Comprobantes de Pago. Diario Oficial *El Peruano*, 24 de enero de 1999.

Tribunal Fiscal [Perú]. Resolución 01928-2-2017, del 14 de noviembre de 2016.

Resolución 10635-2-2016, del 3 de marzo de 2017.