

INFORME N.º 000030-2023-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 28 de marzo de 2023

MATERIA:

Se plantea el supuesto de un consorcio con contabilidad independiente de la de sus partes contratantes que ha suscrito con terceros, contratos de manera sucesiva para la prestación de servicios o ejecución de proyectos; y que, por la ejecución de alguno de esos contratos -ya culminado- generó pérdida neta total de tercera categoría y/o tuviera un saldo a favor del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (IGV).

En ese contexto, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Es compensable en ejercicios posteriores la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que el consorcio registre en un ejercicio gravable, generada por la ejecución de alguno de sus contratos ya culminado?
2. ¿El saldo a favor del crédito fiscal generado por el consorcio durante la ejecución de un contrato, una vez concluido este, puede ser aplicado en los periodos siguientes en que se ejecute otro contrato?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias (en adelante, LGS).
- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, Código Tributario).
- TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).
- TUO de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N.º 003-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 28/03/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N.º 1412, Decreto Supremo N.º 029-2021-PCM y la Directiva N.º 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0070 5599 5100 3090



- Reglamento de la Ley del IGV e ISC, aprobado por el Decreto Supremo N.º 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el artículo 445 de la LGS el contrato de consorcio es aquel 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.

Por su parte, el artículo 21 del Código Tributario 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 les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones¹.

Sobre las características del contrato de consorcio, resulta pertinente mencionar que en el Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2012-16², el Tribunal Fiscal ha destacado aquellas que se le atribuyen doctrinariamente a dicho contrato y que se encuentran reflejadas en la LGS, siendo estas: “(...) a. *Con estos contratos se persigue un fin común, de carácter principal, para todos los que intervienen. b. No dan lugar a la formación de una persona jurídica y c. Tienen por objeto la participación o integración en negocios o empresas determinadas*”.

2. Respecto al impuesto a la renta, el inciso k) del artículo 14 de la LIR dispone que son contribuyentes del impuesto, entre otros, las personas jurídicas, otorgando tal calidad para efecto de dicho impuesto a las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la LGS, la comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes³.

Por su parte, de acuerdo con el numeral 9.3 del artículo 9 de la Ley del IGV son contribuyentes de dicho impuesto, entre otros, los consorcios que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el reglamento de la mencionada Ley.

Según las normas antes citadas, los consorcios con contabilidad independiente de la de sus partes contratantes gozan, para efecto del Impuesto a la Renta y del

¹ En el Informe N.º 173-2010-SUNAT/2B0000, se señala que “(...) el consorcio, en su calidad de contrato asociativo, no origina una persona jurídica en términos societarios, sin embargo, “(...) determinados entes colectivos pueden tener capacidad tributaria aun cuando carezcan de personería jurídica y, en tal sentido, ser sujetos de derechos y obligaciones tributarias, en tanto así lo disponga la normativa correspondiente”. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i173-2010.pdf>.

² Disponible en https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2012/acuerdo/16-2012.pdf

³ En el Informe N.º 000072-2021-SUNAT/7T0000 (disponible en el Portal de la SUNAT: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i072-2021-7T0000.pdf>), respecto a esta norma se señala que, aun cuando los consorcios que lleven contabilidad independiente de la de sus partes contratantes carecen de personería jurídica, la LIR ha dispuesto expresamente que, para efectos del impuesto a la renta, aquellos tienen personería jurídica tributaria propia y, por ende, la calidad de contribuyentes de dicho impuesto; siendo su personería, para estos efectos, distinta de la de sus partes contratantes.



IGV, de capacidad tributaria y, por ende, ostentan la calidad de contribuyentes de dichos impuestos⁴.

3. Ahora bien, para la atención de las consultas materia del presente informe, se entiende que éstas parten del presupuesto que se trata de un consorcio que se encuentra vigente⁵, que cumple con las características propias del contrato asociativo, entre estas, aquellas mencionadas en el numeral 1 del presente informe, habiéndose constituido con el objeto de celebrar contratos sucesivos con un tercero en el marco de un negocio determinado y, por lo tanto, temporal⁶⁻⁷.

En cuanto a la primera consulta, se tiene que de acuerdo con el inciso e) del artículo 28 de la LIR son rentas de tercera categoría, entre otras, aquellas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de dicha ley.

Por su parte, el artículo 50 de la misma ley dispone que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.
- b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

Así, según las disposiciones precedentemente citadas, los ingresos que obtengan los consorcios con contabilidad independiente se encuentran afectos al impuesto a la renta de la tercera categoría, pudiendo compensar la pérdida neta total de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los sistemas de arrastre de pérdidas previstos en el citado artículo 50.

En tal sentido, un consorcio con contabilidad independiente de la de sus partes contratantes que haya suscrito con un tercero, contratos sucesivos para la prestación de servicios o ejecución de proyectos, y que por la ejecución de alguno de esos contratos ya culminado generó pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana en un ejercicio gravable, podrá compensarla, a propósito de la

⁴ Tal como se señala en el informe N.º 012-2016-SUNAT/5D0000 (disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i012-2016.pdf>).

⁵ De acuerdo con los términos pactados en su constitución.

⁶ Según la doctrina el consorcio "es un contrato sujeto a plazo, determinado o determinable. En otros términos, el plazo puede pactarse expresamente o se puede deducir del objeto del contrato". En "Derecho Societario Peruano". Enrique Elías. Tomo III. Año 1999. Página 1181.

⁷ A fin de establecer si un contrato de consorcio se encuentra vigente y cumple con las características propias de dicha figura societaria, corresponderá verificar cada caso en particular.



ejecución de los contratos sucesivos posteriores que son objeto del propio contrato asociativo.

4. Respecto a la segunda consulta, cabe mencionar que el artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV dispone que el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal correspondiente⁸ siendo que, para la determinación del impuesto bruto y la base imponible del IGV de los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente serán de aplicación las normas generales que regulan el IGV.

Al respecto, el artículo 18 de la Ley del IGV dispone, como regla general, que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados⁹; siendo que, de conformidad con el artículo 25 de la mencionada Ley, cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto, el cual se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

Así, en principio, un consorcio con contabilidad independiente -en tanto contribuyente del IGV- que en un mes determinado no agote el crédito fiscal al que, de acuerdo con las disposiciones del propio IGV tiene derecho, el exceso puede ser arrastrado a los meses siguientes, hasta agotarlo.

En tal orden de ideas, se puede señalar que el consorcio con contabilidad independiente de la de sus partes contratantes que ha suscrito con un tercero contratos sucesivos para la prestación de servicios o ejecución de proyectos, y que por la ejecución de alguno de esos contratos ya culminado generó un saldo a favor a que se refiere el párrafo anterior, puede aplicar dicho saldo en la determinación del IGV de los periodos siguientes, con ocasión de los contratos sucesivos posteriores que son objeto del propio contrato asociativo⁷.

CONCLUSIONES:

1. Un consorcio con contabilidad independiente de la de sus partes contratantes que haya suscrito con un tercero, contratos sucesivos para la prestación de servicios o ejecución de proyectos, y que por la ejecución de alguno de esos contratos ya culminado generó pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana en un ejercicio gravable, podrá compensarla, a propósito de la ejecución

⁸ Salvo los casos de la utilización de servicios en el país prestados por sujetos no domiciliados y de la importación de bienes, en los cuales el impuesto a pagar es el impuesto bruto.

⁹ Agrega que, solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.
Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento de la Ley del IGV.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el IGV.



de los contratos sucesivos posteriores que son objeto del propio contrato asociativo.

2. El consorcio con contabilidad independiente de la de sus partes contratantes que ha suscrito con un tercero contratos sucesivos para la prestación de servicios o ejecución de proyectos, y que como consecuencia de la ejecución de algunos de esos contratos ya culminado generó un saldo a favor del IGV en un determinado mes puede aplicar dicho saldo en la determinación del IGV de los periodos siguientes, con ocasión de los contratos sucesivos posteriores que son objeto del contrato asociativo.



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
28/03/2023 15:58:51

cpa / cpf
CT 00329-2022
CT 00332-2022
IR – Arrastre de pérdidas.
IGV – Crédito fiscal.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 003-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 28/03/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0070 5599 5100 3090

