

INFORME N.º 147-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. Si como resultado de la fiscalización efectuada al operador de un consorcio que no lleva contabilidad independiente y que actúa como contratista en los Contratos de Licencia celebrados al amparo de la Ley N.º 26221 - Ley de Hidrocarburos⁽¹⁾, se determinan reparos vinculados a las operaciones de dicho consorcio y respecto de las cuales ya se emitió el “documento de atribución” a los demás partícipes:
 - a) ¿Corresponde iniciar procedimientos de fiscalización independientes a cada uno de dichos partícipes, respecto de los mismos costos, gastos o crédito fiscal reparados en la fiscalización al operador del consorcio, a efectos de atribuirles proporcionalmente la incidencia de dichos reparos?, o;
 - b) ¿Procede determinar la obligación tributaria de tales partícipes, atribuyéndoles directamente el reparo, en proporción a su participación en el consorcio, tomando como sustento los resultados de la fiscalización efectuada al operador?
2. De ser correcta la alternativa planteada en el literal a) de la primera consulta, si el reparo al operador se sustenta en la “falta de documentación sustentatoria”, y esta es presentada en una fiscalización posterior efectuada al partícipe, ¿debe valorarse la prueba no presentada por el operador?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias.
- TUO del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.
- Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, publicado el 29.6.2007 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de Fiscalización).
- 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.
- TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas (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, TUO de la Ley del IGV).

¹ Cuyo Texto Único Ordenado (TUO) fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 042-2005-EM, publicado el 14.10.2005 y normas modificatorias.

- Resolución de Superintendencia N.° 022-98/SUNAT, que aprueba normas sobre documentos que contribuyentes utilicen para atribución del crédito fiscal y/o del gasto costo para efecto tributario, conforme al Decreto Legislativo N.° 821, publicada el 11.2.1998.
- Ley N.° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, publicada el 11.4.2001 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el artículo 445° de la Ley General de Sociedades, 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.

Asimismo, el artículo 447° de la misma ley señala que cada miembro del consorcio se vincula individualmente con terceros en el desempeño de la actividad que le corresponde en el consorcio, adquiriendo derechos y asumiendo obligaciones y responsabilidades a título particular⁽²⁾.

De otro lado, el artículo 14° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta indica que son contribuyentes de dicho Impuesto, entre otros, las personas jurídicas; habiéndose establecido en el inciso k) del segundo párrafo del citado artículo, que para efectos del mencionado impuesto se considera como persona jurídica a los consorcios que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

Añade el último párrafo del referido artículo que en el caso de, entre otros, consorcios que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

Por su parte, el último párrafo del artículo 19° del TUO de la Ley del IGV prevé que para efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal, en los casos de, entre otros, consorcios u otras formas de contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, el operador atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el IGV que hubiese gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento; siendo que dicha atribución deberá ser realizada mediante documentos cuyas características y requisitos serán establecidos por la SUNAT.

Al respecto, el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N.° 022-98/SUNAT señala que el documento de atribución es aquel que emite el operador para que los demás partícipes de un consorcio que no lleva contabilidad independiente a la de sus socios, entre otros, puedan sustentar el

² Agrega dicho artículo que cuando el consorcio contrate con terceros, la responsabilidad será solidaria entre los miembros del consorcio solo si así se pacta en el contrato o lo dispone la ley.

porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, de los documentos anotados en el registro auxiliar señalado en el artículo 8° de la referida resolución de superintendencia⁽³⁾.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, en el caso de un consorcio que no lleva contabilidad independiente a la de sus socios o partes contratantes, las rentas serán atribuidas a los partícipes, siendo que quien tenga la condición de operador deberá atribuir a cada uno de ellos, según la participación establecida en el contrato de consorcio, el crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, utilizando para ello el documento de atribución respectivo.

2. Ahora bien, el primer párrafo del artículo 61° del TUO del Código Tributario establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa⁽⁴⁾.

Al respecto, el artículo 1° del Reglamento de Fiscalización indica que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento; siendo que de conformidad con el inciso g) del artículo I del Título Preliminar del citado reglamento, sujeto fiscalizado es la persona respecto de la cual se ejerce la facultad de fiscalización a que se refiere el artículo 62° del TUO del Código Tributario⁽⁵⁾.

Por su parte, el artículo 10° del mencionado reglamento establece que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos y contendrán los requisitos previstos en el artículo 77° del TUO del Código Tributario, entre ellos, señalar los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.

Fluye de lo anterior que si, como resultado de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria, determina reparos a la obligación tributaria establecida por el contribuyente, estos serán imputables al sujeto fiscalizado, esto es, a aquella persona respecto de la cual se hubiere ejercido la facultad de fiscalización.

³ El primer párrafo del citado artículo 8° indica que 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.

⁴ Añade el segundo párrafo que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

⁵ Así como al sujeto pasivo indicado en el artículo 139° de la Ley General de Aduanas, que esté comprendido en un procedimiento de fiscalización.

En ese sentido, en cuanto a las interrogantes planteadas en los acápites a) y b) de la primera consulta, se puede señalar que si como resultado de un procedimiento de fiscalización realizado al operador de un consorcio que no lleva contabilidad independiente, se formularan reparos a los costos, gastos o crédito fiscal vinculados a las operaciones de dicho consorcio, estos no podrían ser imputados, en dicho procedimiento, a los demás partícipes, al no tener en el mismo la condición de sujetos fiscalizados.

Siendo ello así, corresponderá la iniciación de procedimientos de fiscalización independientes a cada uno de tales partícipes, respecto de los mismos costos, gastos o crédito fiscal reparados en la fiscalización efectuada al operador del consorcio, a efecto de establecer su incidencia en la determinación de la obligación tributaria de cada uno de ellos.

3. Con relación a la segunda consulta, cabe indicar que el primer párrafo del artículo 62° del TUO del Código Tributario establece que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del citado TUO⁽⁶⁾, siendo que de acuerdo con el numeral 1 del mencionado artículo la Administración Tributaria podrá exigir a los deudores tributarios, entre otros, la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias⁽⁷⁾.

Asimismo, el numeral 20 del artículo 62° del TUO del Código Tributario dispone que la SUNAT podrá utilizar para el cumplimiento de sus funciones la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios que almacene, archive y conserve.

Ahora bien, el artículo IV del Título Preliminar de la Ley N.° 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios⁽⁸⁾, referido a los principios que sustentan el derecho administrativo, señala que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho⁽⁹⁾.

⁶ Según el cual en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

⁷ Agrega el aludido numeral, en su último párrafo, que también se podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

⁸ Atendiendo a lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, conforme a la cual en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁹ Añade que la institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, si bien en uso de su facultad de fiscalización, la Administración Tributaria puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de diversa documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; se debe tomar en cuenta que en virtud del debido procedimiento que asiste a todos los administrados, los deudores tributarios tienen el derecho de ofrecer y producir pruebas a fin de obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

En ese sentido, se puede concluir que dado que cada partícipe y el operador de un contrato de consorcio que no lleva contabilidad independiente tienen la condición de contribuyentes, el derecho de ofrecer y producir pruebas a efectos de obtener una decisión motivada y fundada en derecho en un procedimiento de fiscalización, les asiste de manera particular a cada uno de ellos; razón por la cual corresponde que en virtud al principio del debido procedimiento, las pruebas que presente uno de los partícipes en el procedimiento de fiscalización que se le hubiere iniciado, sean valoradas en dicho procedimiento, aun cuando estas hubiesen sido requeridas y no presentadas por el operador en la fiscalización que se le hubiere efectuado.

CONCLUSIONES:

1. Si como resultado de un procedimiento de fiscalización realizado al operador de un consorcio que no lleva contabilidad independiente, se formularan reparos a los costos, gastos o crédito fiscal vinculados a las operaciones de dicho consorcio, estos no podrán ser imputados, en tal procedimiento, a los demás partícipes, al no tener en el mismo la condición de sujetos fiscalizados; correspondiendo, por tanto, la iniciación de procedimientos de fiscalización independientes a cada uno de estos, a efecto de establecer la incidencia de dichos reparos en la determinación de su obligación tributaria.
2. Corresponde que en virtud al principio del debido procedimiento, las pruebas que presente uno de los partícipes en el procedimiento de fiscalización que se le hubiere iniciado, sean valoradas en dicho procedimiento, aun cuando estas hubiesen sido requeridas y no presentadas por el operador en la fiscalización que se le hubiere efectuado.

Lima, 07 SET. 2016

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

krd/cpf
CT00444-2016
CT00446-2016
CT00447-2016

Código Tributario – Fiscalización