



## INFORME N.º 000069-2025-SUNAT/7T0000

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

**LUGAR** : Lima, 10 de junio de 2025

### **MATERIA:**

En relación con el embargo bajo la modalidad de retención, establecido en el numeral 4) del inciso a) del artículo 118 del Código Tributario, se consulta si es posible que el ejecutor coactivo ordene a una entidad que ejecute un embargo en forma de retención sobre el importe adeudado a un consorcio cuando uno de sus integrantes es un deudor tributario comprendido en un procedimiento de cobranza coactiva; teniendo en cuenta que el importe que la entidad adeuda al consorcio corresponde a una factura que no ha sido emitida por dicho deudor tributario sino, según sea el caso, por el consorcio como tal (consorcio con RUC) o por el representante del consorcio que no lleva contabilidad independiente.

### **BASE LEGAL:**

- Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.
- Código Civil, promulgado mediante Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.
- Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias (en adelante, "LGS").

### **ANÁLISIS**

1. El numeral 2 del artículo 116 del Código Tributario establece que la administración tributaria, a través del ejecutor coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles en cobranza coactiva; para lo cual, tendrá, entre otras, la facultad de ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares a que se refiere el artículo 118 de dicho Código.

Al respecto, el numeral 4 del inciso a) del precitado artículo 118 dispone que el ejecutor coactivo podrá ordenar embargo en forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros.

Como se aprecia, entre las acciones de coerción que puede ejercer el ejecutor coactivo para cautelar el cobro de la deuda tributaria se encuentra el embargo en forma de retención, que consiste en ordenar a un tercero que retenga los derechos de crédito que estén en su poder y que sean de titularidad del deudor tributario sobre el cual se está ejerciendo dicha medida de cobranza.



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CAMACHO  
GERENTE  
10/06/2025 16:44:16

En ese sentido, a efectos de atender la consulta, resulta necesario determinar si, en el marco de un embargo en forma de retención se puede considerar como tercero que tiene en su poder derechos de crédito cuyo titular es un deudor tributario<sup>1</sup> a una entidad que tiene una cuenta por pagar a un consorcio; cuando dicha deuda corresponde a una factura que no ha sido emitida por el integrante del consorcio que es el deudor tributario comprendido en el procedimiento de cobranza coactiva, sino por el consorcio (cuando lleva contabilidad independiente) o por el consorciado que lo representa (cuando no lleva contabilidad independiente).

2. En la normativa antes citada que regula el embargo en forma de retención, se aprecia que la condición de “tercero” está dada, entre otros aspectos, por la relación de “deudor-acreedor” que debe existir entre dicho tercero y el deudor tributario, de manera tal que el aludido tercero tenga la capacidad de retener el importe adeudado, el cual constituye un derecho de crédito de titularidad del deudor tributario que obra en su poder.

Ahora bien, en cuanto a “derecho de crédito”, téngase en cuenta que el numeral 1 del artículo 119 del Código Civil, señala que uno de los efectos de las obligaciones consiste en autorizar al acreedor para emplear las medidas legales a fin de que el deudor le procure lo que está obligado; a su vez, el Diccionario panhispánico de español jurídico de la Real Academia Española define “derecho de crédito” como el derecho que corresponde a una persona para exigir de otra el cumplimiento de una prestación de dar, hacer o no hacer.

Siendo ello así, dado que conforme a las disposiciones anteriormente citadas el embargo en forma de retención supone que el derecho de crédito del deudor tributario debe encontrarse en poder del tercero, ello implica que este tenga la obligación de dar un bien a favor del deudor tributario que, en el caso analizado, sería una suma de dinero, pues solo de ese modo se entendería que tiene en su poder un derecho de crédito a su favor.

Consecuentemente, se puede afirmar que el “tercero”, al que se alude en el numeral 4) del inciso a) del artículo 118 del Código Tributario, es un sujeto que tiene una obligación de dar a favor de un deudor tributario comprendido en un procedimiento de cobranza coactiva.

3. El artículo 445 de la LGS establece que el consorcio 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.

Por su parte, 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.

Al respecto, teniendo en cuenta las normas antes citadas y la doctrina<sup>2</sup>, se puede sostener que en el contrato de consorcio cada integrante asume las actividades que se le encarguen, a través de su participación activa y directa así como su vinculación con los terceros, sin que ello implique la formación de una persona jurídica distinta y separada de estos o la constitución de un patrimonio propio del consorcio, por lo que solo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de este así como los derechos que corresponden a cada partícipe, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del contrato, entre otros.

<sup>1</sup> En adelante “tercero”.

<sup>2</sup> ELÍAS LAROZA, Enrique. Derecho Societario Peruano. Tomo III. Primera Edición. Diciembre 1999. Trujillo. Editora Normas Legales S.A. Pág. 1180.



Dado que en el ámbito tributario los consorcios se clasifican en: a) Los que no llevan contabilidad independiente y b) Los que sí la llevan, corresponde analizar la condición o no de tercero de la entidad que contrata con ellos.

Sobre el particular, cabe indicar que los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente no tienen personería jurídica para efectos tributarios; en ese sentido, los créditos en poder de las entidades que contratan con ellos son de titularidad de las partes que las integran en el porcentaje que les corresponda.

De otro lado, de acuerdo con la normativa tributaria existen consorcios que llevan contabilidad independiente a la de sus partes contratantes que cuentan con personería jurídica, respecto de los cuales, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N.º 12591-5-2012<sup>3</sup>, se afirma que ello obedece a la autonomía del derecho tributario, en virtud de la cual, en ciertos casos se otorga al consorcio la calidad de sujeto de derechos y obligaciones tributarias, y al obtener dicha titularidad, se le reconoce la capacidad procesal necesaria para participar en los procedimientos administrativos.

Así, por ejemplo, continúa la citada RTF, ello ocurre, cuando el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta otorga a los consorcios que llevan contabilidad independiente la condición de personas jurídicas para efectos de dicha Ley, o también cuando el artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo prevé que dichos consorcios son contribuyentes del IGV, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento de dicha Ley.

Agrega la citada RTF que, si bien los contratos de consorcio que llevan contabilidad independiente por disposición legal de las normas son considerados como contribuyentes y en consecuencia con capacidad tributaria, esta no es de carácter general y solo es aplicable para efectos de las obligaciones que como contribuyentes del Impuesto a la Renta e IGV 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 LGS, antes citado, cada miembro del consorcio se vincula y responde individualmente frente a terceros, de acuerdo a sus derechos y obligaciones asumidas.

En sentido similar, en la RTF N.º 10885-3-2015<sup>3</sup> se ha indicado que, si la normativa no le asigna a un consorcio la calidad de sujeto de derechos y obligaciones, no será el consorcio quien tenga la capacidad procesal necesaria para participar en los procedimientos administrativos sino cada una de las partes contratantes siempre que además sean titulares de derechos o intereses legítimos, ello en aplicación del precitado artículo 447 de la LGS.

Conforme a lo expuesto, cabe sostener que, como regla general, un consorcio con contabilidad independiente es un contrato asociativo que no constituye un ente autónomo o individual separado de las partes que lo integran, en el que cada consorciado se relaciona de manera directa con los terceros, debiéndose tener presente que la personería jurídica que las normas tributarias pudieran otorgarle solo tendrán los efectos señalados expresamente en la ley, como es el caso del cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias de los consorcios que llevan contabilidad independiente a la de sus integrantes, lo que no resulta extensible a otro tipo de relaciones como serían, por ejemplo, las de carácter comercial.

Siendo ello así, se puede afirmar que la deuda por pagar que se genera por las relaciones comerciales que tiene una entidad con un consorcio que lleva contabilidad independiente, no constituye una obligación que deba cumplir mediante una prestación hacia el consorcio en sí mismo, sino con cada uno de sus integrantes

<sup>3</sup> Que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.



puesto que, como se ha señalado, la relación comercial no se produce entre el consorcio y la entidad sino de manera directa entre esta y los consorciados.

En ese sentido, dado que en el ítem 2 del presente análisis se ha señalado que el “tercero”, al que se alude en el numeral 4) del inciso a) del artículo 118 del Código Tributario, es un sujeto que tiene una obligación de dar a favor de un deudor tributario comprendido en un procedimiento de cobranza coactiva, se puede afirmar que la entidad que tiene una deuda por las operaciones realizadas con un consorcio con o sin contabilidad independiente tiene la condición de tercero frente a cada uno de sus integrantes.

Consecuentemente, atendiendo a la primera consulta, se debe concluir que el ejecutor coactivo puede ordenar a una entidad que ejecute un embargo en forma de retención sobre el importe adeudado al integrante de un consorcio comprendido en un procedimiento de cobranza coactiva, siendo irrelevante para ello que la factura que corresponde a dicha deuda haya sido emitida por un consorcio con contabilidad independiente o por el representante de un consorcio sin contabilidad independiente<sup>4</sup>.

## CONCLUSIÓN:

El ejecutor coactivo puede ordenar a una entidad que ejecute un embargo en forma de retención sobre el importe adeudado al integrante de un consorcio comprendido en un procedimiento de cobranza coactiva, siendo irrelevante para ello que la factura que corresponde a dicha deuda haya sido emitida por un consorcio con contabilidad independiente o por el representante de un consorcio sin contabilidad independiente.



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CAMACHO  
GERENTE  
10/06/2025 16:44:16

cpf  
CT00332-2024  
Código Tributario - Embargo en forma de retención.

<sup>4</sup> De otro lado, cabe mencionar que en el Informe N.º 165-2009-SUNAT/2B0000 (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i165-2009.htm>), se ha emitido opinión sobre el sujeto obligado a emitir la factura de un consorcio con contabilidad independiente, así como en el caso del consorcio sin contabilidad independiente en el que cada parte contabiliza sus operaciones.

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° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 10/06/2025. 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: 0140 1153 2785 2100

