



Tratamiento Impositivo de los nuevos Contratos
Asociativos introducidos en el Código Civil y
Comercial de la Nación: Negocios en Participación y
Consortios de Cooperación

Carrera: Contador Público.

Alumnos: Chprintz, Denise Natalia, LU: 127969

Rodríguez, Daniel Iván, LU: 102593.

Docentes: Di Giorgio, Saverio

Perrella, Diego Alejandro.

Lugar y fecha: Buenos Aires, mayo 23 de 2016.

INDICE

OBJETIVO: - 3 -

INTRODUCCIÓN: - 3 -

MARCO TEÓRICO: - 5 -

DISPOSICIONES COMUNES A LOS CUATRO TIPOS DE CONTRATOS: - 6 -

MODALIDADES Y SUS CARACTERÍSTICAS: - 7 -

TRATAMIENTO IMPOSITIVO: - 14 -

NEGOCIO EN PARTICIPACIÓN: - 14 -

CONSORCIO DE COOPERACIÓN: - 19 -

CONCLUSIÓN: - 24 -

CONCLUSION: - 25 -

BIBLIOGRAFÍA: - 26 -

Objetivo:

El objetivo del presente trabajo es mostrar los sujetos y responsables de los impuestos, ya sea a nivel Nacional, Provincial y Municipal, de dos nuevos contratos asociativos incorporados en el Código Civil y Comercial, ellos son: Negocio en participación y Consorcio de cooperación.

Introducción:

Un contrato asociativo es la unión entre distintas partes, las cuales persiguen un fin común para obtener un beneficio. No forman un patrimonio aparte, sino que cada participante mantiene su propio patrimonio, y no se constituye una persona jurídica.

Estos contratos asociativos fueron introducidos en el nuevo código civil y comercial de la nación a partir del 1 de Agosto de 2015, con la intención de unificar dentro de una misma norma, distintas leyes que ya trataban algunos contratos asociativos, así como también introducir cambios y mejoras. En el caso de Negocios en Participación se trataban dentro de la ley de sociedades comerciales como Sociedad Accidental y el Consorcio de Participación se trataba dentro de la ley 26.005.

Hemos seleccionado este tema ya que al ser introducido en el Código Civil y Comercial le dio un nuevo marco legal a este tipo de contratos siendo sembrando grandes dudas sobre su tratamiento impositivo.

Consideramos confuso el aspecto tributario ya que es difícil determinar la responsabilidad ante las autoridades fiscales así como también sobre los contribuyentes de derecho en quienes recae el hecho imponible. Dentro de este trabajo abarcaremos los impuestos Nacionales, Provinciales y Municipales.

Debido al crecimiento, globalización y competitividad de los negocios actuales el Código Civil y Comercial da cierta libertad en el contenido de dichos contratos, para que las partes puedan agregar cláusulas que pauten entre sí. Así es como regula y establece cuatro contratos asociativos:

- Unión Transitoria de Empresas;
- Agrupación de Colaboración;
- Negocios en Participación;
- Consorcio de cooperación.

Las Agrupaciones de Colaboración ya estaban legisladas en la ley de sociedades pero como contrato, pero debido a la incorporación en el nuevo código encuentra un campo más amplio que en su versión original porque al quitarse el aditamento agrupaciones de colaboración empresaria -actualmente llamada agrupaciones de colaboración- lo que denota es solamente una mayor amplitud de posibles partícipes. El único cambio realizado para las Uniones Transitorias fue que se le quitó la expresión "empresa".

Los cambios realizados en estos dos tipos de contratos, no tuvieron gran incidencia en los temas impositivos a abarcar en el presente trabajo, es por ello que sólo trataremos los Consorcios de Cooperación y Negocios en participación.

Centraremos nuestra investigación en consorcios de cooperación y negocios en participación ya que los otros dos tipos de contratos, no variaron en su contenido ni metodología de cuando estaban en la ley de sociedades comerciales.

Marco Teórico:

A partir del primero de agosto del 2015, entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial Argentino (CCC) el cual regirá las relaciones de derecho común y las cuestiones comerciales entre los distintos sujetos de derecho. Bajo esta situación de cambios, la Ley de Sociedades Comerciales 19.550 ha sido modificada en su denominación bajo el nombre de Ley General de Sociedades y es importante resaltar que se trasladan de la Ley General de Sociedades al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación las figuras contractuales con finalidad común, creando así un nuevo instituto llamado "Contratos Asociativos" incluido en el capítulo 16, abarcando del artículo 1442 hasta el artículo 1478.

Sus figuras son: Negocio en participación, Consorcio de Cooperación, Uniones Transitorias y Agrupaciones de Colaboración. El Código estructura a partir de nuevas imposiciones, estas cuatro modalidades, las cuales vienen a dar respuestas a necesidades distintas.

Alguna de sus figuras ya estaban reguladas a través de la ley 19.550 en el caso de negocio en participación llamada Sociedad Accidental o en participación, Unión Transitoria de Empresas y Agrupaciones de Colaboración tenían un capítulo aparte en la ley 19.550, y los Consorcios de Cooperación tenían una ley independiente que era la Ley 26.005. Estas normas pasan a confluir y ordenarse en el nuevo Código.

Los motivos que tuvieron los legisladores para incluir estas figuras en el nuevo código fueron:

- Forma más ordenada de sistematizar institutos;
- Brindar mayor previsibilidad a los negocios;
- Diferenciar contratos asociativos de colaboración y participativos de las figuras de las sociedades;
- Reconocimiento, aunque sea doctrinario, de las relaciones o negocios organizados.

El legislador pasa a dar un marco jurídico a las actuaciones individuales, para que de alguna manera ordenada y previsible, los particulares puedan realizar a través de

estos contratos la satisfacción de las necesidades de bienes y servicios para la población en su conjunto.

Resumidamente, para que exista sociedad en el derecho argentino, y conforme al artículo 1 de la Ley General de Sociedades, deberá darse una relación con durabilidad en el tiempo y pluralidad de personas, deben existir aportes que constituyan un patrimonio separado al de sus socios y deberán actuar de forma organizada y conforme las figuras reconocidas, lo cual le permitirá contraer derechos y obligaciones, pudiendo los socios, esperar utilidades soportando el riesgo que corresponda según la figura jurídica.

Las reformas introducidas, lograron despejar toda duda de que se trate de sociedades. En estos contratos, las partes actúan de manera coordinada y compartiendo intereses. A diferencia de la sociedad, se trata de integración parcial y no total, no existe disolución de la individualidad ni se crea una persona jurídica. Al realizarse alguno de estos contratos, se genera un vínculo de colaboración, plurilateral

Disposiciones comunes a los cuatro tipos de contratos:

El artículo 1442 del CCC establece que el contrato asociativo es una colaboración entre diferentes partes que persiguen un fin común y les permite obtener un beneficio a cada participante. Estas formas asociativas entre empresas no tienen configuración societaria, no constituye un patrimonio separado de sus participantes ni tiene riesgos de quiebra por no aplicarse las normas sobre la sociedad, así como tampoco son sujetos de derecho.

Al ser contratos, se aplica toda la legislación que en el propio código está contenida, desde el nacimiento, acto constitutivo, caracteres, elementos, extinción, y todo lo que uno puede aplicar de la figura de los contratos a estas particulares formas de contrato de carácter asociativo. Un contrato no puede ser titular de derechos ni obligaciones y son los participantes los que se benefician de las relaciones que les genera dicho contrato.

La otra regla que establece se refiere a la forma, el artículo 1444 da por aceptado el informalismo. Pero aunque pareciera que hay libertad de forma, siempre deberá ser de manera escrita y en su aplicación práctica y por diferentes razones, particulares, fiscales e impositivos, van a requerir una formalidad en cuanto a instrumentación porque así lo exigirán los organismos de contralor.

En el artículo 1446, los legisladores perseveran con la idea de libertad de forma aclarando que además de poder optar por los tipos de contratos que se regulan en el capítulo, las partes gozarán de libertad para configurar los contratos con otros contenidos.

El marco de nulidad previsto preserva en la alternativa de duda, la validez de los contratos mismos.

El artículo 1447 hace referencia al efecto que producen los contratos entre las partes. Es decir, que no en todas las formas de contrato se exige la inscripción ante el organismo de contralor, pero en los casos que si deba realizarse hace al contrato oponible frente a terceros.

Como estos contratos no son sujetos de derecho, no serán titulares de deudas, pero existe una responsabilidad por deudas de los participantes de dicho contrato, es decir, responsabilidad por deuda ajena.

MODALIDADES Y SUS CARACTERÍSTICAS:

Negocios en participación:

En el artículo 1448 se establece que “el negocio en participación tiene por objeto la realización de una o más operaciones determinadas a cumplirse mediante aportaciones comunes y a nombre personal del gestor. No tiene denominación, no está sometido a requisitos de forma, ni se inscribe en el Registro Público”. A esta forma de contrato no se le exige inscripción pero debe mostrarse en la contabilidad del gestor y en las declaraciones impositivas de los participantes, lo cual describiremos más adelante.

Este tipo de contratos no requiere una registración especial. El propio legislador prevé que dentro del mismo tipo puede haber cláusulas, condiciones y características con amplia libertad que las partes pueden introducir en función de sus objetivos.

Los Negocios en Participación, vienen a suplir a las denominadas sociedades accidentales o en participación tratada en el artículo 361 de la Ley de Sociedades Comerciales. El Negocio en Participación se instrumenta con las aportaciones comunes que hacen dos partes, una parte es el “socio partícipe” y la otra parte es el

“gestor”, para la realización de uno o más negocios determinados. El Gestor es a nombre del cual se hace esta contratación.

Dentro de los artículos 1449 y 1450 se definen al Gestor y a los Partícipes: “los terceros adquieren derechos y asumen obligaciones solo respecto del gestor. La responsabilidad de éste es ilimitada. Si actúa más de un gestor son solidariamente responsables” y “Partícipe es la parte del negocio que no actúa frente a los terceros. No tiene acción contra éstos ni éstos contra aquel, en tanto no se exteriorice la apariencia de una actuación común”.

Los partícipes le encomiendan y confían en la capacidad operativa del gestor, éste último es quien va a responder frente a los terceros que se relacionen con su patrimonio debido a que se le han incorporado “aportaciones comunes” a dicho patrimonio. Los inversores sólo financian los negocios específicos del gestor y mientras se mantengan como meros inversores, correrán el riesgo de hasta perder ese y gozarán del derecho de rendición de cuentas y además obtendrán la utilidad pactada. A su vez la sociedad gestora tendrá derecho, una vez liquidado el negocio, a obtener una ganancia y no meramente una retribución por sus servicios¹.

En orden de las responsabilidades, la ley establece que las mismas son encabezadas por el miembro o contratante gestor, quien es el responsable ante terceros y el partícipe permanece oculto frente a terceros pero tiene facultades de inspección y vigilancia por lo actuado por el gestor, siendo éste último quien deba además brindarle información y acceso a toda la documentación que se le exija correspondiente al negocio. Además, el socio partícipe limita su responsabilidad al valor de sus aportes.

Los terceros pueden conocer el apoyo económico realizado por el partícipe, pero lo que crea responsabilidad es la actuación del gestor, lo cual es un respaldo al negocio con el tercero. En este tipo de contrato asociativo, no existe posibilidad alguna de devolver quebranto, por lo que no puede ser considerado un préstamo común o con participación de las ganancias.

Además queda terminante prohibida la actuación común, ya que se podrá presumir la existencia de una sociedad.

El partícipe siempre va a tener una aportación de tipo material o dineraria, y el gestor además de la gestión del negocio, también tendrá su aporte de conocimiento, tecnología, know-how, una manera de saber hacer algo.

¹“El Código Civil y Comercial y Contratos Asociativos (negocio en participación y agrupamiento de colaboración, arts. 1442 a 1462)”. Efraín Hugo Richard.

Este tipo de negocios que parecen un poco abstracto, en la actualidad, son de uso común en nuestro país, y tiende a realizarse a partir de la persona partícipe que sólo quiere una alternativa de negocio que le brinde una rentabilidad y un gestor, el cual cuenta con un conocimiento determinado y lo que requiere es de nuevos capitales para desarrollar sus capacidades o emprendimiento.

Según lo visto hasta el momento, hay un aportante partícipe y un gestor los cuales son fijadas en el contrato, y a partir de allí, las bases de la relación, la gestión del negocio y su buen fin corren por parte del gestor, como así también, el riesgo del negocio. Es la ley, en el artículo 1452, donde se establece que el límite de pérdida del partícipe no puede superar su aporte. El objetivo de este tipo de contrato, es desarrollar, fomentar y favorecer las actividades del gestor.

En conclusión, si bien el legislador no estableció formas, las propias características de los negocios requieren instrumentaciones precisas, por ejemplo: que se aporta, de qué manera se aporta y qué se va a realizar. Además, la ley establece lo que es información y rendición de cuentas.

Como toda rendición de cuenta, debe ser: periódica, fundamentada, documentada, que no se limite a un resultado final sino que el gestor pueda, a través de dichos documentos, demostrar cuál ha sido la aplicación de los fondos, su asignación y los resultados. Puede ser un instrumento apto y si se realiza con la correspondiente transparencia de las obligaciones y derechos de las partes puede significar una situación a explorar por personas que no tienen por su propia actividad obtener rentabilidades con los sistemas tradicionales, sobre todo en las zonas productivas de la región una posibilidad de una inversión pautada y con una rentabilidad que podría llegar a ser interesante.

Consortio de Cooperación:

Este contrato constituye una moderna modalidad de colaboración empresaria el cual había nacido para promocionar la política de exportación con la Ley 26.005 logrando superar dicho límite permitiendo que sea utilizada no solo por las Pymes, sino por cualquiera que quiera realizar en conjunto una actividad económica con fines diversos a la exportación².

²Ymaz Videla, Código Civil y Comercial comentado.

En el artículo 1470 del CCC, se establece que varias personas físicas o jurídicas crean una organización común para incrementar, desarrollar o concretar cierta gestión. Aunque por su definición, parecería a priori, una agrupación de colaboración, la diferencia viene dada en que el consorcio de cooperación la organización que crea es para la realización de una obra o para la complementación generalmente de obras de tipo industrial, tales como emprendimientos energéticos, comunicación satelital, transporte de alta gama (ferrocarriles, aviones, barcos), los cuales necesitan optimizar sus fases de desarrollo y que el emprendimiento pueda ser soportado en sus riesgos y costos por diversas empresas.

Lo que se busca con este tipo de contratos es la complementación económica, sin caer bajo la forma societaria y con un esquema organizacional simplificado para lograr el desarrollo de la actividad en común entre los integrantes.

En el régimen anterior, se imponía que el domicilio o constitución debía ser en la República, hoy no existe ninguna limitación por lo que podrán ser adoptados por extranjeros y sociedades constituidas en el extranjero, siempre que las segundas cumplan con lo establecido en el art. 118, LGS (acreditar la existencia de la sociedad, fijar domicilio en la República, justificar la decisión de crear dicha representación y designar la persona que estará a cargo).

La duración del negocio estará determinada a lo pactado en el contrato. Estos consorcios, también pueden buscar el incremento o la realización de operaciones de sus miembros mediante vinculaciones con terceros.

Los consorcios pueden obtener ganancias, las cuales se reparten entre los partícipes al aprobarse los estados contables, aunque estos beneficios podrán ser obtenidos por las partes directamente, en la proporción que le correspondería a cada uno, según lo pactado en el contrato, sin necesidad que estos beneficios recaigan antes en la agrupación misma. Esta situación se condice con la falta de personalidad jurídica independiente del consorcio de cooperación.

Con respecto a la responsabilidad que recae sobre los miembros del consorcio frente a las obligaciones con terceros, se permite establecer libremente la proporción en que cada miembro responderá por las obligaciones correspondientes al consorcio.

En el artículo 1471 del CCC se manifiesta que las empresas que formen parte de estos consorcios mantienen independencia desde lo jurídico y desde lo económico, ya

que no puede ejercer funciones de dirección o control sobre la actividad de los miembros.

Las utilidades o beneficios obtenidos por el desarrollo de la actividad, deberán ser distribuidas entre los miembros según lo estipulado en el contrato, y en caso de que no se haya establecida dicho porcentaje, se distribuirá en partes iguales. Por lo que se considerarán nulas las cláusulas que procedan a excluir en la distribución de las ganancias o de las pérdidas a algún miembro.

El acto constitutivo en este tipo de contratos, debe otorgarse por escrito, ya sea por instrumento público o privado con firmas certificadas, debiendo establecerse en dicho acto, el representante del Consorcio. Este contrato deberá inscribirse en el Registro Público que corresponda como así también el representante designado.

La inclusión de este contrato en el nuevo régimen, ha logrado subsanar un conflicto que venía sucediendo, ya que la Ley 26.005 establecía que debía considerarse como una sociedad de hecho a los Consorcios que no tuvieran sus contratos regularmente inscriptos, por lo que se le otorgaba personalidad jurídica a una figura contractual, lo cual producía consecuencias graves por inoponibilidad del contrato y además cualquiera de los partícipes podría pedir la disolución del consorcio ya que al ser inoponible frente a terceros podía pedirse la quiebra del consorcio, sin que prevalezca el plazo convenido. Actualmente el registro del contrato será declarativo, siendo de esta manera, plenamente oponible entre las partes.

Dentro del artículo 1474 se establece la formalidad exigida para la celebración del contrato. Deberá realizarse una descripción de los consorcistas, sus obligaciones y derechos convenidos entre los integrantes y participación de cada uno en la inversión del proyecto si se decidiera establecerla.

Se deberá constituir un fondo común operativo, el cual va a tener una contabilidad autónoma, una rendición de cuentas y un estado de situación patrimonial que deberá estar a disposición de los integrantes del consorcio. Este fondo, se constituye para poder llevar a cabo el proyecto económico, el cual debe ser inalterable e indivisible por todo el plazo de duración del consorcio.

Es importante resaltar, que el fondo común operativo, aunque provenga de las contribuciones de sus miembros, no se debe confundir con el capital de una sociedad, ya que pertenece en forma indivisa a los partícipes del contrato. Como mencionamos anteriormente, el consorcio es de naturaleza contractual y no configura una persona jurídica, por lo que carece de patrimonio y los activo que se aporten a este fondo

común son propiedad de sus miembros, como así también, las deudas contraídas por los representantes, deberán ser afrontados por los consorcistas según la proporción que les corresponda por el contrato.

Para el cumplimiento del objeto se requerirá la mayoría absoluta de las partes, excepto que se pacte lo contrario. Por lo tanto, si nada se menciona en el contrato constitutivo, la decisión consorcial deberá tomarse por más de la mitad de los firmantes, siendo la base de cálculo, todos los integrantes del consorcio.

Un punto importante a señalar es quienes deben tomar las decisiones son los consorcistas y no el representante, salvo las decisiones urgentes y las previstas para el cumplimiento del objeto del consorcio.

Otro aspecto a tener en cuenta, es la designación del representante, será establecido en el contrato, y en caso de renuncia, incapacidad o revocación del mandato, el nuevo mandatario será designado por la mayoría absoluta.

En el contrato deberán establecerse normas y criterios para la confección y aprobación de los estados de situación patrimonial, atribución de resultados y rendición de cuentas, los cuales deberán reflejar de forma adecuada las operaciones que se lleven a cabo empleando técnicas contables adecuadas. Los libros contables deberán llevarse según las formalidades establecidas en las leyes. Además deberá existir un libro de actas en donde se expondrán todas las reuniones que se realicen y las resoluciones.

Los consorcios realizan una agrupación económica, la cual está determinada solamente por las características del negocio que se va a realizar.

Es el representante quien tendrá la obligación de habilitar los libros contables a nombre del consorcio, debiendo cumplir con todas las formalidades que se exigen para estos, y emitir los estados contables exigidos por la ley y la información complementaria para ser expuesta a todos los participantes. Se deberá llevar registración en libro diario, inventario y balance. Esto podría interpretarse como la rendición de cuentas por parte del administrador.

Cuando se realice la constitución del consorcio, debe registrarse contablemente la creación del fondo común operativo y de los bienes que sean aportados para el cumplimiento del contrato. Lo cual servirá para el monitoreo del negocio durante el funcionamiento del consorcio y que al finalizar el contrato, se pueda evaluar el rendimiento con respecto a la inversión realizada.

El representante, además de poder ser una persona humana, también podrá ser persona jurídica, normalmente, será el líder del consorcio o el partícipe principal. Se debe establecer en el contrato el número de representantes, en caso de existir pluralidad, determinar las formas de actuación, ya sea conjunta o indistinta. Otra de las obligaciones correspondientes a los representantes, es informar a los miembros del consorcio la existencia de causales de extinción previstas y tomar las medidas o recaudos que sean necesarios. Además es responsable de que en toda actuación sea exteriorizado el carácter de consorcio.

Se debe pautar en el contrato, la proporción en que los consorcistas deberán hacerse cargo de las obligaciones contraídas a nombre del consorcio. En caso de silencio, se entenderá que todos los miembros son solidariamente responsables. Estas estipulaciones serán válidas, en tanto el contrato se halle inscripto en el Registro Público.

Por último, y en lo que se refiere a la extinción del contrato, ya sea por muerte, incapacidad, disolución liquidación, concurso, cesación de pagos o quiebra de alguno de los miembros del consorcio, esto no extingue el contrato, sino que continúa con los restantes.

Tratamiento Impositivo:

En este capítulo abordaremos el tratamiento de los principales tributos, tanto Nacionales, Provinciales como Municipales de nuestro país. En primer lugar, los impuestos que abarcaremos a nivel Nacional, son: Impuesto a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Débitos y Créditos Bancarios y Aportes y Contribuciones laborales. Por consiguiente, a nivel Provincial, nos referiremos a: Ingresos Brutos y Convenio Multilateral, Impuesto de sellos. Y por último, las tasas Municipales serán: Alumbrado Barrido y Limpieza, tasa por Inspección de Salud, Seguridad e Higiene, tasa por Habilitación de locales y establecimientos, ya que consideramos que son las tasas más representativas e importantes de los municipios.

Negocio en Participación:

Como dijimos anteriormente, esta figura asociativa no es sujeto de derecho por lo que en el **Impuesto a las Ganancias**, los que serán considerados contribuyentes son todos sus participantes.

Para que alguno de los participantes sea considerado responsable de la obligación tributaria, debe verificarse el hecho imponible y atribuirse a quien corresponda.

Tanto los partícipes como sus gestores obtendrán en principio, una ganancia por este tipo de contrato, y deberán tributar por ello. En el caso de pluralidad de partícipes, deberán informar las rentas en sus respectivas declaraciones juradas, según su porcentaje de participación acordado en el contrato.

Para evitar la doble imposición, se deberá esperar a la correspondiente rendición de cuentas. Esto, es la información fehaciente que brinda el gestor a todos los interesados ya que mostrará el resultado del negocio en cuestión y su impacto en el impuesto a las ganancias del gestor y el partícipe.

Una vez realizada la rendición de cuentas, cada partícipe tendrá que retribuirse los resultados que le correspondiera según el porcentaje de participación especificado en el contrato y así cada uno podrá declarar la ganancia por sí.

Según los artículos 42, 45, 49 y 79 de la ley de Impuesto a las Ganancias, encuadraremos las rentas en las correspondientes categorías. Como los partícipes

aportantes pueden ser tanto personas físicas como personas jurídicas, tributarán sus rentas según esta condición. En el caso que el partícipe sea una Persona Física, deberá considerarse si se está en presencia de un préstamo o una inversión. En el caso que sea un préstamo según artículo 45 inc. j), deberá tributar como renta de capital, segunda categoría por lo percibido ya que están gravados “los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados”, y en el caso que sea una inversión tributará renta de tercera categoría por lo devengado, ya que no encuadra en ninguna otra categoría según el artículo 49 inc. e) por “demás ganancias no incluidas en otras categorías”. En el supuesto que el partícipe sea Persona Jurídica, tributará dicha renta por tercera categoría por lo devengado, bajo la alícuota del 35%.

También puede ocurrir que el socio gestor sea tanto persona física como persona jurídica, quien deberá tributar por las ganancias obtenidas por el negocio en cuestión. Nuevamente, si es persona jurídica, tributará el impuesto en tercera categoría por lo devengado, por estar dentro del artículo 49 inciso a) de la ley de impuestos a las ganancias, por la alícuota del 35%. En caso de ser persona física, estará incluido en tercera categoría por no encuadrar la actividad en ninguna de las otras categorías.

Para el caso de las personas físicas, tanto gestores como partícipes, la alícuota que se aplicará será la del artículo 90 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Bajo la posibilidad de que el negocio genere quebrantos, mientras esté debidamente documentada, podrá ser computable en el impuesto a las ganancias. Siempre teniendo en cuenta el límite establecido en el artículo 1452 del Código Civil y Comercial (límite de las pérdidas de los aportantes).

En el Caso de tratarse de que alguno de los partícipes sean residentes del exterior habría que analizar cada caso en particular, es decir, cual es la actividad en cuestión que realiza el negocio en participación. A grandes rasgos el socio gestor deberá retener en carácter de pago único y definitivo al momento de realizar el pago al socio partícipe la alícuota del 35%. Y será este quien sea el responsable de ingresar el impuesto al fisco. Pero hay que hacer la aclaración que es importante analizar en detalle cada caso en particular, la actividad que se realice y si hay convenio de doble imposición con el país donde reside el socio partícipe. Además podría ocurrir que el gestor, o ambas partes sean residentes del exterior, por lo que en dichos casos, deberá existir un representante en el país y será este quien haga la retención.

En el **impuesto a los Créditos y Débitos bancarios**, tal como lo dice la ley, los titulares de cuentas bancarias gravadas, (cuentas corrientes, cajas de ahorro, de las entidades financieras descritas en la ley, están alcanzados por la tasa del seis por mil, y podrán computar como crédito de impuestos, el treinta y cuatro por ciento de los importes liquidados y percibidos por el agente de percepción de dicho gravamen. La acreditación de este importe como pago a cuenta, se efectuará indistintamente contra el impuesto a las ganancias. Cuando el cómputo del crédito sea imputable al impuesto a las Ganancias, esto le va a corresponder según quien sea el titular de la cuenta, para que se lo incluya en su declaración jurada como pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

De acuerdo a la Ley 25.063 en su artículo 2, el negocio en participación no va a ser sujeto de derecho en el impuesto a la **ganancia mínima presunta**. No obstante alguno de los socios partícipes puede aportar al negocio en cuestión, en lugar de dinero, algún activo. En caso de que esto suceda entendemos que se debería: en primer lugar dejar bien estipulado en el contrato que tipo de bien será cedido al negocio; en segundo lugar entendemos que el activo una vez cedido seguirá formando parte del patrimonio del socio partícipe y será este quien tribute el impuesto. Para valuar al activo habrá que recurrir a lo establecido en el artículo 4 de la norma y una vez conformada la base imponible del gravamen se deberá aplicar la alícuota del 1% establecida en el artículo 13.

Según la Ley 23.966 en su artículo 17, el negocio en participación no va a ser sujeto de derecho en el **impuesto sobre los bienes personales**. Como dijimos anteriormente, alguno de los socios partícipes puede aportar al negocio dinero en efectivo, o un bien. En caso que el aporte sea un bien, el activo una vez cedido seguirá formando parte del patrimonio del socio partícipe y será este quien tribute bienes personales. Para valuar al activo habrá que al artículo 22 de la norma y una vez conformada la base imponible del gravamen se deberá aplicar la alícuota que corresponda según el artículo 25. En el caso de que el bien este situado en el país, pero el socio partícipe resida en el exterior, tendremos que recurrir a lo establecido en el artículo 26 por lo que deberá aplicarse la alícuota del 1,25% sobre los bienes al 31 de diciembre de cada año, como pago único y definitivo.

Por ejemplo: Se podría dar el caso de que un socio partícipe, aporte al negocio un inmueble rural. En dicho caso hay que analizar si el inmueble esta explotado o inexplorado. En el caso de estar explotado tendrá que tributar por el inmueble,

ganancia mínima presunta y por la explotación bienes personales. En el caso de que este inexplorado va a tributar ganancia mínima presunta³.

La **ley de procedimiento fiscal**, establece en su artículo 6 que el fisco tendría posibilidad de reclamar a los gestores, la deuda tributaria que correspondiera a los partícipes de este tipo de contrato, ya que son quienes administran y disponen de los recursos de dichos partícipes. Por lo que el gestor se convierte en responsable por deuda ajena.

Para el **Impuesto al Valor Agregado**, el hecho imponible, recae sobre el gestor, ya que es éste quien administra los aportes del o los partícipes, ya que encuadran dentro del artículo 4, inc. b “realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros, ventas o compras”. Más allá de que este impuesto deberá incluirse en el cálculo del costo para que sea abonado por el partícipe, quien hará su declaración jurada y sobre quien recae dicha obligación tributaria, será el gestor. La alícuota va a depender de la actividad que realicen (artículo 28, Ley de IVA: 10,5%, 21% o 27%).

Así como con el Impuesto al Valor Agregado, los **aportes y contribuciones laborales**, deberán estar calculados en el costo analizado por el gestor. La obligación del ingreso de dichos importes, estarán a cargo del gestor ya que es quien será el contratante y quien tiene la administración de todos los recursos, por lo que el vínculo laboral sólo está dado entre trabajadores dependientes y el gestor, quedando el partícipe completamente fuera de estas relaciones. En el supuesto que surjan deudas por incumplimiento en el pago de aportes y contribuciones o juicios laborales correspondientes al negocio, la responsabilidad recae sobre el gestor ilimitadamente, y en el caso de pluralidad de gestores, la obligación será mancomunada y como tal se dividirá en tantas partes como codeudores haya, o la proporción que le corresponda según el instrumento de constitución.

Para el **Impuesto a los Ingresos Brutos**, hicimos el análisis con el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, por considerarlo el más representativo para este tipo de contratos. En el artículo 19, establece como sujeto pasivo del impuesto, a “...Uniones Transitorias de Empresas, Agrupaciones de Colaboración y demás consorcios y formas asociativas aun cuando no revisten el carácter de sujetos de derecho de conformidad a la legislación de fondo...”, ya que son considerados como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. Por lo tanto, el contrato deberá ser

³ www.afip.gov.ar

inscripto como sujeto pasivo e ingresar el impuesto en ARBA, aplicando la alícuota correspondiente según la actividad.

Además en el artículo 21 apartado 6 se establece que el gestor del negocio en participación será responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los gravámenes, recargos e intereses, según lo establecido en el contrato, ya que responden solidaria e ilimitadamente por el contribuyente para el pago del impuesto mencionado.

En el supuesto que la actividad del contrato se lleve a cabo, en dos o más jurisdicciones, deberá aplicarse **Convenio Multilateral**, bajo la misma forma mencionada anteriormente, es decir que el sujeto pasivo del impuesto será el negocio formado en el contrato, compuesto por todos sus participantes. Deberá de esta forma, ingresar el impuesto correspondiente, tomando como base de cálculo, los ingresos brutos que genere el negocio para realizar la distribución de ingresos.

Para estar sujetos al pago del **Impuesto de sellos**, debe realizarse un contrato de carácter oneroso, a través de un instrumento público o privado, firmado de conformidad por las partes intervinientes, por lo tanto, deberá ingresarse este impuesto, para legalizar la existencia de dicho contrato. Quien será el sujeto de este impuesto, tal y como mencionamos para ingresos brutos por el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, será el grupo conformado por el contrato asociativo. Tributan a la tasa del doce por mil, ya que el artículo 51, inciso a, apartado 19, por estar incluido en “actos y contratos no enunciados precedentemente”. El contrato producirá efecto según la jurisdicción donde se lleve a cabo la actividad y tomando como base imponible del citado impuesto, el aporte realizado.

Pasando al análisis de las **tasas municipales**, decidimos desarrollar las más importantes y que forman los pilares de los sistemas tributarios de dichos municipios.

Una de las tasas que se encuentra presente en la totalidad de los municipios de la provincia de Buenos Aires es la **tasa por Alumbrado, Barrido y Limpieza**. La base imponible de esta tasa se realiza en función a diferentes variables, como cantidad de metros, valuación fiscal, consumo de energía eléctrica, en todos los casos es en referencia al inmueble beneficiado con este servicio. Por lo tanto, el sujeto obligado al pago de esta tasa, será el titular del inmueble.

En el caso de **Inspección de Salud, Seguridad e Higiene**, es una tasa que cobran los gobiernos municipales destinados a preservar dichos conceptos en comercios, industrias, depósitos de mercaderías o bienes de cualquier especie. Para el cálculo de

la base imponible, dependiendo el partido, se utilizaran como variables los ingresos brutos, cantidad de empleados en relación de dependencia o la superficie. Tomando como referencia la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Lomas de Zamora, en el artículo 125, observamos que la variable de referencia son los ingresos brutos netos de deducciones, exenciones y conceptos excluidos según la actividad. Y además según el artículo 133, menciona que serán contribuyentes "...agrupaciones de colaboración, y demás consorcios y formas asociativas..." concluimos que el sujeto pasivo del impuesto, será el negocio en participación, debiéndose inscribir el contrato en la Municipalidad correspondiente.

Por último, la tasa **por Habilitación de Locales y Establecimientos**, está ligada a la verificación del cumplimiento de los requisitos exigibles para la habilitación de comercios, industrias, depósitos de mercaderías o bienes de cualquier especie, además considera a las habilitaciones para ampliar o modificar los bienes que corresponda. Esta tasa, grava el activo (bien de uso) teniendo como alícuota general el cinco por mil sobre la base imponible. Se considera contribuyente al titular del local o establecimiento alcanzado. Por lo tanto, en el caso de negocio en participación, habrá que considerar al dueño de dicho bien para que afronte el pago de la tasa.

Consortio de Cooperación:

De acuerdo a lo establecido en el artículo 5 de la Ley 11683, se considera como contribuyentes a los consorcios de cooperación.

Lo que respecta al **impuesto a las ganancias**, este tipo de agrupamiento, como dijimos anteriormente, no resulta ser una forma societaria, sino que constituye una figura contractual que no se encuentra expresamente mencionada en la ley de dicho gravamen como sujeto pasivo. Los resultados económicos que surjan de la actividad, serán distribuidos entre sus miembros, ya que el contrato no será sujeto del impuesto. Por lo expuesto, sus integrantes serán quienes deban incluir, dentro de sus rentas, los resultados obtenidos por el contrato en proporción a su participación, ya que lo que hace nacer la obligación tributaria, es el hecho imponible.⁴

Como regla general, los integrantes del Consortio, deben imputar sus rentas a la tercera categoría conforme al método de lo devengado. A cada consorcista se le

⁴Afip. Dictamen 111/2011

atribuirá su proporción correspondiente según lo pactado en el contrato. En caso de que no se haya pactado nada, será solidariamente responsable en partes iguales.

Puede darse el caso que los consorcistas sean personas físicas, a las cuales se les aplicará la tasa del artículo 90 para determinar el impuesto, o personas jurídicas, que tributarán a la tasa del 35%. Bajo el supuesto de quebranto, al igual que en negocio en participación, debe quedar debidamente documentado para poder computarse en el Impuesto a las Ganancias.

En caso de no ingresar el pago del impuesto correspondiente son responsables por deuda ajena el representante asignado en el contrato, de acuerdo a lo establecido en el artículo 6 de la ley 11683.

Si se tratase de que alguno de los consorcistas o todos, fueran residentes del exterior habría que analizar cada caso en particular, es decir, cual es la actividad en cuestión que realiza el consorcio, para el análisis de la alícuota a retener. Para estos casos, será el representante quien deba realizar la retención en carácter de pago único y definitivo al momento de hacer el pago al consorcista la alícuota del 35%, de acuerdo a lo establecido en el artículo 91. Y será este quien sea el responsable de ingresar el impuesto al fisco.

En el ***impuesto a los Créditos y Débitos bancarios***, en la medida que el Consorcio obtenga acreditaciones en cuentas bancarias por pagos recibidos, resultara computable como crédito en el impuesto a las ganancias de sus partícipes. El mismo será computado en la proporción en que participen en los resultados, establecida en el contrato asociativo, hasta el incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual. En el caso de que el Consorcio no tenga acreditaciones derivadas por el giro del negocio, pero tenga acreditaciones por aportes de los consorcistas no podrán computarse como crédito en el impuesto a las ganancias⁵.

El Consorcio de Cooperación no es sujeto en el ***impuesto a la ganancia mínima presunta*** ya que el mismo carece de activos. Además el Consorcio no debe comprar activos a su nombre, debe hacerlo cada partícipe a su nombre. Los activos que se consignen en el fondo común operativo, son propiedad de sus miembros, aun cuando están afectados al negocio en común. Se deberá dejar asentado en el contrato que

⁵ Dictamen AFIP 51/2004

tipo de bien será cedido al consorcio; en segundo lugar el activo una vez cedido seguirá formando parte del patrimonio del socio partícipe y será este quien tribute el impuesto. Para valorar al activo habrá que recurrir a lo establecido en el artículo 4 de la norma y una vez conformada la base imponible del gravamen se deberá aplicar la alícuota del 1% establecida en el artículo 13.

El consorcio no va a ser sujeto de derecho en el **impuesto sobre los bienes personales**. Puede ocurrir que alguno de los consorcistas, aporte al negocio un bien. En caso que esto ocurra, el activo una vez cedido seguirá formando parte del patrimonio del aportante y será este quien tribute bienes personales. Para valorar al activo habrá que dirigirse al artículo 22 de la norma y una vez conformada la base imponible del gravamen se deberá aplicar la alícuota que corresponda según el artículo 25. En el caso de que el bien este situado en el país, pero el socio partícipe resida en el exterior, tendremos que recurrir a lo establecido en el artículo 26 por lo que deberá aplicarse la alícuota del 1,25% sobre los bienes al 31 de diciembre de cada año, como pago único y definitivo.

La Ley al **Impuesto al Valor Agregado** considera desde su creación a los Consorcios de Cooperación como sujetos. En el caso de los Consorcios de Cooperación se deberá tener en cuenta si la actividad que realiza está gravada y de ser así deberá inscribirse como contribuyente. Una vez inscrita será el responsable del consorcio quien deba confeccionar la declaración jurada mes a mes e ingresar el saldo en caso de corresponder. Este contrato debe inscribirse en el impuesto y obtener un CUIT.

Es importante establecer en quien recae la responsabilidad de determinar e ingresar el impuesto en caso que esto corresponda. En caso de incumplimiento de esto, debemos recurrir al art 6 (Responsables del cumplimiento de la deuda ajena) inciso e de la ley 11683, el cual establece: “los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero”, en el cual, será responsable por deuda ajena, el representante designado en el contrato.

Al igual que el resto de los tributos es primordial determinar quién será el responsable de determinar e ingresar **los aportes y contribuciones** correspondientes. No cabe duda que el Consorcio pueda contratar personal a su nombre y por consiguiente va a estar obligado a determinar e ingresar aportes y contribuciones pertinentes mes a mes. También es importante aclarar que en caso de algún litigio futuro con algunos de

los empleados que el consorcio haya contratado o por deudas que se generen, las empresas que conforman el consorcio no van a responder solidariamente sino que van a responder conforme a la distribución de la responsabilidad que hayan pactado en el contrato asociativo. En caso de incumplimiento, son responsables los integrantes del consorcio.

De igual manera que en Negocio en Participación, aplicaremos el artículo 19 del código fiscal de la Provincia de Buenos Aires del 2016, donde se establece como contribuyente del **Impuesto sobre los Ingresos Brutos** a "...agrupaciones de colaboración y demás consorcios y formas asociativas". Los Consorcios de Cooperación van a estar alcanzados por el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de buenos aires, por lo que deberán inscribirse como contribuyente.

Una vez determinado y definido que el consorcio debe inscribirse y tributar por las operaciones que realice hay que analizar quien será responsable en caso de que surja alguna deuda por incumplimiento o presentaciones fuera de término. Según el artículo 21, a diferencia del Negocio en Participación, serán todos los integrantes del Consorcio responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales según lo pactado en el contrato.

Si la actividad del contrato se llevara a cabo, en dos o más jurisdicciones, deberá aplicarse **Convenio Multilateral**, el sujeto pasivo del impuesto será el Consorcio formado en el contrato. De esta manera, deberá ingresar el impuesto correspondiente, tomando como base de cálculo, los ingresos brutos que genere la actividad para realizar la distribución de ingresos.

El **Impuesto de sellos**, grava los contratos de carácter oneroso, ya sea por instrumento público o privado, firmado de conformidad por las partes intervinientes, por lo que, al constituirse un Consorcio de Cooperación, deberá ingresarse este impuesto, para legalizar la existencia de dicho contrato. Quien será el sujeto de este impuesto, será el consorcio conformado por el contrato asociativo. Tributan a la tasa del doce por mil, ya que el artículo 51, inciso a, apartado 19, por estar incluido en "actos y contratos no enunciados precedentemente", al igual que en Negocio en Participación. El contrato producirá efecto según la jurisdicción donde se lleve a cabo la actividad y tomando como base imponible del citado impuesto, el aporte realizado.

Pasando al análisis de las tasas municipales, desarrolladas anteriormente. En el caso de la **tasa por Alumbrado, Barrido y Limpieza**, el sujeto pasivo obligado al pago de esta tasa, será el titular del inmueble.

La tasa de ***Inspección de Salud, Seguridad e Higiene***, serán contribuyentes “...agrupaciones de colaboración, y demás consorcios y formas asociativas...” por lo que el sujeto pasivo del impuesto, será el Consorcio en Participación, debiéndose inscribir el contrato en la Municipalidad correspondiente.

Por último, la tasa ***por Habilitación de Locales y Establecimientos***, deberá ser abonada por el titular del bien.

Conclusión:

Las modificaciones introducidas en el nuevo Código Civil y Comercial, el cual entró en vigencia el 1 de agosto del año 2015, fue esclarecedor en materia de contratos asociativos. Vemos como un punto positivo dichas modificaciones, ya que anteriormente se prestaba a confusión, respecto si eran consideradas sociedades o no, o si se creaba un patrimonio común y diferente al de sus integrantes.

La flexibilidad respecto de la forma que se estableció a través de los artículos, fue en pos a la evolución y modificación constante en el ámbito de los negocios de la actualidad.

Pero este tipo de cuestiones, sembraron dudas respecto al tratamiento impositivo en estos nuevos contratos asociativos. Es por ello que nuestra tarea consistió en investigar las normas tributarias más relevantes para determinar el sujeto pasivo sobre el que recae la responsabilidad de la determinación y el pago del impuesto. En el análisis, se presentaron diferentes cuestiones y problemas que deberán analizarse en cada caso en particular.

Las modificaciones a las que se incurrieron para el nuevo Código Civil y Comercial, no fueron extrapoladas hacia las normas impositivas, por lo que entendemos que es indispensable que se realicen dichas reformas, para evitar vacíos en materia tributaria y dudas respecto de su aplicación y así poder dejar en claro los hechos impositivos que generan estos contratos, como así también evitar una doble imposición entre los integrantes del contrato asociativo.

Conclusion:

The amendments to the new Civil and Commercial Code, which entered into force on 1 August 2015, was illuminating in terms of associative contracts. We see a positive point such changes, as previously lent itself to confusion about whether they were considered companies or not, or whether a different common heritage of its members was created.

The flexibility in the way that was established through the items, went after the constant evolution in the field of business change today.

But these kinds of issues, cast doubt about the tax treatment in these new associative contracts. That is why our task was to investigate the most relevant tax rules for determining taxable person which bears responsibility for the determination and payment of the tax. In the analysis, different issues and problems to be analyzed in each particular case presented.

The amendments which were incurred for the new Civil and Commercial Code, were not extrapolated to the tax rules, so we understand that it is essential that these reforms are made, to avoid gaps in tax matters and doubts about its implementation and so to make clear taxable transactions generated by these contracts, as well as avoid double taxation between the members of the partnership contract.

Bibliografía:

- Código Civil y Comercial de la Nación
- Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires
- Contratos Asociativos, Negocios de Colaboración y Consorcios. Raúl Aníbal Etcheverry, Editorial Astrea.
- Dictamen AFIP 51/2004
- Enfoques, número 10, Octubre 2015. Editorial: Thomson Reuters
- Grupos Económicos y Contratos Asociativos como sujetos de derecho. Temas de Derecho Laboral, Editorial: ERREIUS, febrero 2016
- Ley de Ganancia Mínima Presunta
- Ley de Impuestos a las Ganancias
- Ley de Impuesto al Valor Agregado
- Ley de Impuestos Internos
- Ley de Ingresos Brutos
- Ordenanza Fiscal de Lomas de Zamora, año 2016
- Resolución General 07/2015
- VII Jornada Nacional de Derecho Contable, 18 de junio de 2015. Consejo Profesional de Ciencias Económicas.
- www.acaderc.org.ar
- www.actualidadimpositiva.com
- www.iprofesional.com, Contratos asociativos: que cambio con el Nuevo Código Civil y Comercial. 13/10/2015.
- www.jus.gob.ar/igj