

## CONSORCIOS DE COOPERACIÓN (Aspectos estructurales y funcionales)

Efraín Hugo Richard

La Ley 26005 reguló los Consorcios de Cooperación (B.O. 12 de enero de 2005), disponiendo que *“las personas físicas o jurídicas, domiciliadas o constituidas en la República Argentina, podrán constituir por contrato “Consortios de Cooperación” estableciendo una organización común con la finalidad de facilitar, desarrollar, incrementar o concretar operaciones relacionadas con la actividad económica de sus miembros, definidas o no al momento de su constitución, a fin de mejorar o acrecentar sus resultados”*. Ese Art. 1 se enrola en revalorizar los principios del Código Civil en cuanto a la autonomía de la voluntad para generar contratos de colaboración empresaria con finalidad común, sin que se afecten derechos de terceros (arts. 1197 y 1199 C.C. y notas de arts. 1143 y 1648 C.C.).

Su estructura, similar a la del agrupamiento de colaboración (AC art. 367 LS) permite la organización para facilitar internamente la propia actividad de cada partícipe, y también su expansión externa (para compras, ventas, exportación, etc. conjuntas), no necesariamente definidas al consorciarse, sino abiertas a las necesidades futuras, como forma de apoyar la organización empresaria (*“compartir para competir”*).

Se remarca su carácter contractual, imponiendo su inscripción bajo la sanción de considerarla sociedad de hecho. Esa presunción no es prudente, pues si es contrato no es persona jurídica. La doctrina era conteste que los contratos de colaboración típicos no inscriptos no generaban una sociedad ni una persona jurídica, quedando a un problema de prueba. Un contrato de colaboración o consorcio inscripto si actúa como sociedad será ello, pero deberá probarlo quién lo afirme.

Cierta doctrina indirectamente sostiene que los contratos de colaboración empresaria constituyen en nuestro país sujetos de derecho, buscando base ontológica al reconocimiento de personalidad que, a nuestro entender, es una mera técnica jurídica otorgable a supuestos en que se configura un centro de imputación ostensible<sup>1</sup>.

Asegura la ley la calidad de contrato: *Art.2.Los “Consortios de Cooperación” que se crean por la presente ley no son personas jurídicas, ni sociedades, ni sujetos de derecho. Tienen naturaleza contractual. Art. 3.Los “Consortios de Cooperación” no tendrán función de dirección en relación con la actividad de sus miembros. Art. 4.Los resultados económicos que surjan de la actividad desarrollada por los “Consortios de Cooperación” serán distribuidos entre sus miembros en la proporción que fije el contrato constitutivo, o en su defecto, en partes iguales entre los mismos.*

Habrá que preguntar que valor tiene entre partes y respecto de terceros que lo conocían el contrato de colaboración empresaria atípico no inscripto. Implicaría alterar las relaciones con terceros de buena fe, preteriendo a los acreedores individuales de cada partícipe en relación a los acreedores en virtud del negocio (sociedad de hecho) que tienen privilegio sobre los *“bienes”* atribuidos a la sociedad (art. 26 LS). La calificación de *“sujeto de derecho”* podría autorizar la *“quiebra”* de la misma, lo que no es posible en supuestos de contratos de colaboración empresaria. Y esa quiebra entrañaría la extensión de la quiebra a esos *“socios”* por aplicación del art. 160 LC n° 24.522.

La CNCom. Sala C.<sup>2</sup> en un conflicto entre partícipes en la funcionalidad de un contrato de unión transitoria de empresas consideró inaplicables las normas de las sociedades a aquellos. Compartimos tal solución.

<sup>1</sup>. Puede ampliarse en nro. libro *“Relaciones de Organización – Sistema de Contratos de Colaboración”*, Ed. de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Córdoba 2007, y en la página electrónica de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba [www.acaderc.org.ar](http://www.acaderc.org.ar)

<sup>2</sup> Fallo 15/julio/1996 en autos *“Clínica Privada San José Obrero SRL y otro c/ Sanatorio San Carlos S.A. y otro -sumario”*.

Verón<sup>3</sup> incursiona en la cuestión y subraya que cuanto los partícipes formalizan esta relación contractual "sin proponérselo asumen una "especie" de sociedad (llámese como se llame sociedad regular o irregular). Nos hemos pronunciado<sup>4</sup>.

## 2. Técnicas de organización.

Para el sistema normológico parece adecuado el reconocimiento de centros de imputación que implican la necesidad de generar una síntesis, unidad o paréntesis de las relaciones jurídicas que en su rededor se produzcan. Para ello se usan las técnicas jurídicas disponibles de patrimonialización: patrimonio en mano común (AC), patrimonio de afectación (fideicomiso) o personificantes (empresa individual o sociedad), o de cierta subjetividad (litisconsorcio, etc.)<sup>5</sup>.

Recordemos que existen diversas técnicas jurídicas para agrupar intereses y esfuerzos:

1. cierta subjetividad a través del litis consorcio
2. cierta subjetividad a través de la representación común, que es la que genera la ley de consorcio de cooperación.

## 3. Los contratos de colaboración.

Messineo<sup>6</sup> apunta que los contratos asociativos pueden ubicarse dentro de los contratos de colaboración o cooperación. Destaca que este fenómeno también se da en algunos contratos de cambio (mandato, comisión, agencia, etc.) y, necesariamente, en todos los que forman el grupo de los contratos asociativos, donde se ubica el acto constitutivo de sociedad. Además indica como asociativos a ciertos contratos de explotación agropecuaria como la aparcería, el colonato parciario y la aparcería ganadera, señalando finalmente, que los contratos asociativos han sido llamados, más recientemente, contratos de organización.

En contraposición a los contratos de cambio están los contratos de colaboración y dentro de estos los que tienen una finalidad común diferentes de aquellos que no la tienen, por el interés preponderante en una de partes en llevar adelante tal finalidad (mandato, concesión, franquicia, locación de servicios, de obra, etc.-). En estos se delega en otro la ejecución de un acto jurídico o material. Al lado de estos expresamos que están aquellos donde la colaboración contiene una finalidad común: compartir el interés (negocio en participación<sup>7</sup>). Dentro de éste tenemos sub-especies tales como el negocio en participación regulado en la ley de sociedades -sociedad anomala<sup>8</sup>-, con una ínfima organización, mediante aportes comunes (para esa u otras operaciones determinadas y transitorias), a nombre del socio gestor, siendo a cargo de este la administración, pudiendo los demás socios controlar dicha gestión y participar en las pérdidas de la sociedad, pero sin generar ningún tipo de relación personificante.

Exponiendo que la finalidad común divide las aguas, también se lo suele hacer según las relaciones contractuales no se encuentren organizadas (negocio en participación), o se encuentren organizadas, como en el Consorcio al tener elementos individualizantes, nombre, domicilio y registración. La organización plasmada no precisa de una relación personificante, la que si requiere toda sociedad en sentido estricto<sup>9</sup> de las que se hallan reguladas en la ley de

<sup>3</sup> "Sociedades Comerciales" TOMO 4 pág. 897. Ed. Astrea, Buenos Aires 1987.

<sup>4</sup> Cfme. nto. *Contratos de colaboración exorbitados*, con el que concluye el libro colectivo "CONTRATOS DE PARTICIPACION Y SOCIEDADES" Ed. Advocatus, Córdoba 1996.

<sup>5</sup> Nto. "Contratos de colaboración y sociedades: razones que impiden la aplicación de normas de éstas a aquellos" en DOCTRINA SOCIETARIA diciembre de 1997 n° 121 tomo IX pág. 589

<sup>6</sup> MESSINEO, Francesco "Doctrina general de los contratos", t. I., Ejea. Buenos Aires, 1952.

<sup>7</sup> Es el que otorga una participación en el resultado del negocio (normalmente de las utilidades).-

<sup>8</sup> Es aquel contrato de colaboración en que las partes realizan una o más operaciones determinadas pero se encarga una de ellas del desarrollo del negocio, existiendo entre otras cosas mecanismos de control, decisión compartida, proyecto específico, organización (ver. Artículos 361 a 366 de la ley 19.550 (ADLA XXXII-B, 1760).-

<sup>9</sup> Propio del sistema argentino (que concibe la sociedad, siempre personificada) a diferencia del sistema alemán donde abarcaba el negocio en participación, particularidad, cfme. nto. "Las Relaciones de Organización y el Sistema Jurídico del Derecho Privado", Ed. Academia Nacional de Derecho Privado, 2ª Ed. Advcatus, Córdoba 2002, pág. 45 nota 16 y pág. 64 nota 6.-

sociedades<sup>10</sup>, incluso la llamada sociedad irregular o de hecho<sup>11</sup>, aglutinando a las cooperativas, asociaciones, etc..-

Intentamos una clasificación<sup>12</sup>, útil en cuanto ayuda a esclarecer estas aproximaciones y detectar efectos diferentes en cada figura, vinculándola a la causa fin ligada íntimamente a la estructura de cada contrato:

*Contratos de colaboración:*

- Sin finalidad común (mandato).

- Con finalidad común o autónoma (neg. en partic., colaboración plurilateral CCD o de participación CS y CCD, plurilateral funcional, obtención con especies o medios comunes una finalidad común CPE, negocio en común CS).

*Con finalidad común:*

- Sin organización (neg. en participación)<sup>13</sup>.

- Con organización (agrup. de colaboración, con nombre común, domicilio común, patrimonio en mano común).

*Con organización (contrato, resoluciones colegiales):*

- Sin personalidad (AC, Consorcio).

- Con personalidad determinada por la ley: sociedades.

La concepción de los contratos asociativos o de participación –como el consorcio- de por sí puede ser globalizante de todos los tipos; importa una concepción genérica tanto mayor cuanto menos requisitos se exigen para configurar la relación asociativa, los que podrían concretarse como: 1) fin, finalidad o objeto común o autónomo, 2) actividad negocial u origen negocial, no legislativo<sup>14</sup>.

En todo lo concerniente a los contratos de colaboración y sociedades se generan ciertas perplejidades a un método de trabajo fijado por las relaciones de cambio. Las instituciones del derecho privado se forjaron en orden a las relaciones bilaterales (aún cuando las partes fueran plúrimas). Cuando existe una sociedad, esa relación aparece complejificada por la interacción no sólo del nuevo sujeto, sino de los administradores, socios y terceros. La cuestión está íntimamente ligada a como se organiza un sistema jurídico, sea bajo un sistema de mercado -relaciones de cambio-, o en un sistema de empresa, en diversas formas asociativas y de colaboración<sup>15</sup>.

#### 4. Administración.

Como contrato no regula administradores de ningún ente, sino representantes de los partícipes, al igual que la UTE y AC. Ambiguamente el art. 5 dispone “*El contrato constitutivo podrá otorgarse por instrumento público o privado, con firma certificada en este último caso, inscribiéndose conjuntamente con la designación de sus representantes, en los Registros indicados en el artículo 6° siguiente*”. ¿Representantes de quién? ¿Del consorcio o de sus participantes? Y en igual sentido el art. 7, respecto a “*representantes del consorcio*”.

El legislador no ha tenido en claro los problemas de los contratos de colaboración o cooperación, y los representantes se verán tentados a actuar como si fueran órganos de una persona jurídica y no representantes de los partícipes a los fines del contrato de organización y cooperación. Recordemos que no pueden adquirir bienes para el consorcio y que los negocios son consorciados pero en beneficio directo de los partícipes. Esto es fundamental para apreciar los efectos fiscales de la operatoria de los Consorcios.

<sup>10</sup> Excepción hecha anteriormente de la sociedad accidental o en participación, también llamada sociedad anómala.-

<sup>11</sup> NISSEN, Ricardo Augusto “Sociedades Irregulares y de Hecho”, 2<sup>da</sup>. edición actualizada. Editorial Hammurabi, Buenos Aires 2001 pág. 65 y ss.-

<sup>12</sup> Cfme. nto. “Organización Asociativa” Ed. Zavalía, Buenos Aires 1994, pág. 111 y ss..

<sup>13</sup> La denominada sociedad accidental o en participación implica un concepto: HALPERIN, Isaac *Sociedad anónima, sociedad en participación y joint venture* en R.D.C.O., 1973 p. 139, entre otros.

<sup>14</sup> Cfme. nuestro “Sociedad y contratos asociativos” Ed. Zavalía, Buenos Aires 1987 p. 124.

<sup>15</sup> GUAL DALMAU, María Asunción “Las cuentas en participación”, Ed. Civitas, 1a. Ed. 1993.

## 5. Fondo común operativo.

Las previsiones que debe tener el contrato en cuanto a disposición de fondos de los partícipes para que su o sus mandatarios cumplan la manda, es similar a lo que autoriza el art. 228 Código de Comercio y 1948 del Código Civil en el contrato de mandato a fin que el mandatario pueda disponer de los fondos necesarios para el cumplimiento de la relación.

No podrá sostenerse que, el representante de todos los partícipes de un contrato de colaboración empresaria, representa a un nuevo sujeto de derecho, pues carece de "procura" en tal sentido, ni puede formalizar una "contemplatio domini" en relación a un sujeto no creado.

El patrimonio afectado resulta ser un patrimonio en mano común: Art. 8. *Los contratos de formación de "Consortios de Cooperación" deberán establecer la inalterabilidad del fondo operativo que en el mismo fijen las partes. Este permanecerá indiviso por todo el término de duración del acuerdo. No podrán los representantes adquirir bienes a nombre del "contrato", la indivisión indicada es similar a la prevista para el AC, o sea que deben adquirirse para los partícipes, con afectación a un condominio funcional, que permanecerá "indiviso". El I.V.A. deberá cargar en cabeza de los partícipes y así el "contrato" no será sujeto tributario.*

El fondo representa un centro imputativo no personificado.

## 6. Aspecto procesal.

Las relaciones de organización son un campo fértil para la investigación jurídica. La realidad negocial supera cualquier previsión legislativa. A su vez comporta un campo aún no estructuralmente abordado.

Una pregunta que debe hacerse es si al reclamar una obligación vinculada a una relación Consorcial enfrentaremos o no un litis consorcio pasivo necesario<sup>16</sup>.

La primer distinción debe formalizarse en orden a que el vínculo contractual en un consorcio no compromete la individualidad de los partícipes. Sólo genera una relación obligacional contractual en orden a un determinado emprendimiento para cuya realización individual pero en común para su integración se han comprometido. Existe una relación funcional contractual frente a un tercero<sup>17</sup>.

Obviamente que existe una empresa en común a realizar por múltiples sujetos.

Parece necesario conceder cierta "subjetividad" cual es reconocer la condición de parte de los partícipes, sin otorgar personalidad al contrato. Ello se logra aplicando la técnica "litis consorcio necesario" generada "por la propia naturaleza de la cuestión controvertida"<sup>18</sup>. De allí que la ley exija "la constitución de un domicilio especial para todos los efectos que deriven del contrato.

El litis consorcio necesario da coherencia a la relación y no afecta los derechos de cada una, pues la confesión ficta de una de ellas no afectará a las restantes<sup>19</sup>, y los reconocimientos o negativas carecen de trascendencia si los restantes litisconsortes discrepan con aquél. La admisión de hechos por parte de uno o varios litisconsortes no libera de la prueba de los hechos si los demás no los admiten, en virtud de que siendo el proceso único, la sentencia también debe

<sup>16</sup> Litis consorcio necesario llamado también cualificado o especial, puede ser caracterizado normativamente señalando que "cuando la sentencia no pudiere pronunciarmente útilmente más que con relación a varias partes, éstas habrán de demandar o ser demandadas en un mismo proceso" (art. 89 párr. 1º CPN), cfme. Cfme. GONZALEZ, Atilio Carlos "La pluralidad en el proceso civil y comercial. Sujetos, objetos y procesos", Ed. Astrea, Bs. As. 1984 pág. 75. La cuestión fué resuelta afirmativamente por la Cámara Nacional Comercial Sala C In re "Clínica Baazterrica SA c/ Sanatorio Ahcorena SA - ordinario, fallo del 12 de agosto de 1996 de los Camaristas Dres. J.L. Monti, B.B. Caviglione Fraga y H. M. Di Tella.

<sup>17</sup> Exposición de motivos de la ley 22.903 "reunión de empresas en forma transitoria para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, sin que dicha relación conlleve la creación de una nueva empresa".

<sup>18</sup> RAVELLI, Carlos A. *Acerca del litisconsorcio necesario* en LL 135- 277.

<sup>19</sup> CNPaz, Sala II, mayo 10 de 1968, in re "Rumolino, Sebastián c/ Maycen, Berta y otros" en LL 135 - 277 con nota de Carlos A. Ravelli citada.

ser única y dictada respecto de todos. Incluso el allanamiento a las pretensiones de los accionantes, ninguna influencia tendrá respecto a quien o quienes no lo formularon<sup>20</sup>.

La jurisprudencia destaca que "aún cuando la responsabilidad emergente de la integración de una UTE no sea solidaria sino simplemente mancomunada y cada uno de los integrantes conserve una personalidad jurídica diferenciada de los demás, lo cierto es que ante el hecho de haber una administración centralizada y mantenerse a través de ésta relaciones jurídicas y comerciales comunes e indivisibles con los terceros con quienes contrata, no parece posible que cada integrante pueda ser demandado independientemente de los restantes dada la unidad de gestión de los negocios comunes. De ahí que las controversias suscitadas con los terceros con quienes la unión contratare, resulta común a todos ellos, no pudiendo por tanto y útilmente, dictarse sentencia sin la intervención de la totalidad de sus miembros (art. 89 del Código Procesal)<sup>21</sup>.

Hay demandas que no pueden proponerse sino al mismo tiempo por varios o contra varios, de manera que si la demanda es propuesta por uno solo o contra uno solo, la sentencia debe ser declarada imposible<sup>22</sup>.

Quizá en un purismo no se trate de un litis consorcio necesario típico, sino el llamado "anómalo" o "cuasiobligatorio"<sup>23</sup>. En el litisconsorcio anómalo los diversos sujetos no están unidos por una sola relación sustancial, pero un acto o hecho los vincula, inseparablemente, al interés del sujeto contrario. El litisconsorcio nace como consecuencia de la unidad lógica y jurídica del acto en análisis<sup>24</sup>.

Detectada la existencia de una relación justificante de un litis consorcio necesario, la misma puede ser introducida como defensa "exceptio plurium consortium"<sup>25</sup> ante el reclamo individual o generada la integración de oficio para que la definitiva decisión pueda pronunciarse útilmente. Su recepción impone la paralización del proceso mientras se cite al o a los litigantes omitidos.

## 7. Contabilidad.

¿Cuáles son los libros de Comercio que deberán llevarse? ¿Serán en principio el Diario, e Inventario y Balance previstos en el art. 44? Podría ser, aunque no se tenga que realizar balances. Sobre el punto recordamos el art. 68 C.de Comercio que ilumina la solución: "Toda negociación es objeto de una cuenta. Toda cuenta debe ser conforme a los asientos de los libros de quien la rinde, y debe ser acompañada de los respectivos comprobantes".

Sobre la contabilidad se explica Skiarski: "el contrato debe establecer "las formas de confección y aprobación de los estados de situación patrimonial, atribución de resultados y rendición de cuentas, reflejando adecuadamente todas las operaciones llevadas a cabo en el ejercicio usando técnicas contables adecuadas" (art. 7º, inc. 16, LCC)". Resalta, en la coincidencia de que el contrato no es sujeto de derecho que "Por ello, la expresión "estados de situación patrimonial" refiere a un patrimonio afectado a una finalidad específica y común de los partícipes y no al patrimonio del Consorcio, pues la inexistencia de personalidad determina la imposibilidad de que dicha entidad sea titular de un patrimonio". Así remarca que "La ley 22.903, con mejor técnica legislativa, refiere a estados de situación "a secas" para las ACEs (art. 369, inc. 12., LS) y las UTEs (art. 378, inc. 12., LS), en realidad rendiciones de cuentas confeccionadas por los representantes, y no a estados de situación patrimonial". Explicita que

<sup>20</sup> CNPaz Sala II 27 de julio de 1965 LL 120 - 486.

<sup>21</sup> La primera instancia había rechazado la pretensión de la actora de aplicar el segundo párrafo del art. 133 de la ley de concursos 24.522 de prosecución de la causa ante el tribunal de la quiebra de uno de los partícipes.

<sup>22</sup> GONZALEZ, ob. cit. pág. 71.

<sup>23</sup> Que en términos generales debe ser regulado como el litisconsorcio necesario y se da en los casos en que la falta de integración puede llevar a la declaración absurda que un acto es, a la vez, válido y nulo; CNCvil Sala C 2.7.81 ED 96 - 304; GONZALEZ ob. cit. pág. 76.

<sup>24</sup> GONZALEZ, ob. y pág. cit..

<sup>25</sup> GONZALEZ, ob. cit. pág. 83.

**“La Norma Internacional de Contabilidad N° 31 adopta el método de “consolidación patrimonial proporcional” en la contabilización de negocios conjuntos, en virtud del cual en las operaciones controladas conjuntamente o en los activos controlados conjuntamente en virtud de un acuerdo contractual, los estados contables de cada partícipe deben incluir su proporción de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad, ya sea introduciéndola línea por línea en sus propios estados contables con partidas similares, o informando sobre ellos en partidas separadas dentro de tales estados, pues los partícipes no son titulares del Consorcio sino propietarios o condóminos de los bienes afectados al mismo. El patrimonio de los partícipes afectado al Consorcio debe consignarse en las notas a sus estados contables, con las debidas explicaciones, pues se trata de bienes de disponibilidad restringida (art. 64, inc. 1, subinc. a, LS)”.**

Los aspectos referidos a la forma de contabilizar las cuentas devenidas de la funcionalidad del contrato de consorcio de cooperación y su reflejo en los balances de los partícipes es fundamental para entender aspectos fiscales.

## 8. Aspecto fiscal.

Sobre el aspecto jurídico de la cooperación, se sostiene<sup>26</sup> que la actuación del “jurista es importante: se trata de que interprete la voluntad de las partes y le dé forma, porque los estatutos y la forma jurídica de la agrupación tendrán dos consecuencias: -establecer claramente las relaciones entre las personas físicas o morales pertenecientes a la agrupación, así como sus relaciones con terceros; -permitir determinar las consecuencias fiscales de la existencia de la agrupación y de las operaciones realizadas, ya sea dentro o fuera de aquélla”.

El art. 4 LCC impone “Los resultados económicos que surjan de la actividad desarrollada por los “Consortios de Cooperación” serán distribuidos entre sus miembros...”alejando la idea de patrimonio de un ente.

“El contrato” no será sujeto de impositivos, las que se trasladan a consorciados, lo que deberá estar explicitado con los números de cuits de los mismos en las facturas o documentos que otorgue el representante o representantes comunes. Exigir una Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) al Consorcio es política fiscal, pero tiente a no contabilizar adecuadamente o exorbitar los negocios a los representantes de los partícipes en ocasión de la funcionalidad del consorcio.

Es la atribución de sujetos de impuestos a las ganancias o IVA: tanto UTEs, como las ACs (y los Consortios de Cooperación), están incluidos como “contribuyentes”. Desde un punto de vista estrictamente tributario y técnico, lo que hace nacer la obligación tributaria es el “hecho imponible”. Frente a su acaecimiento, la ley tributaria analiza a quien atribuirlo. De allí que puedan ser designados como “contribuyentes” personas físicas incapaces, fenómenos asociativos (o figuras contractuales) sin personalidad jurídica (UTEs, ACEs, Consortios de Cooperación), patrimonios (empresas unipersonales, sucesiones indivisas, fideicomisos) o incluso derechos reales (como el condominio en el caso de las locaciones gravadas frente al IVA)<sup>27</sup>. Esto conduce a un problema, ya que se tratan de institutos jurídicos (todos) que carecen de la posibilidad de adquirir derechos o contraer obligaciones, ni tienen cómo afrontar el pago del tributo. Por ello se crea la figura del “Responsable por Deuda Ajena”, donde lo que

<sup>26</sup> BRESSY, M; RICHOUX, G.C. “Agrupamientos de empresas”, Ed. Pirámide, Madrid 1974, p. 19.

<sup>27</sup> SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS. Responsables por deuda propia ARTICULO 5° — Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8°, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común. b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho. c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

se hace es desplazar la responsabilidad por los deberes formales y materiales inherentes al sujeto contribuyente hacia otra persona (física o jurídica) que sí tiene la capacidad de determinar la deuda tributaria, pagarla y cumplir con los deberes formales.

Esa asignación del carácter de “contribuyente” por parte de la ley fiscal, no implicaría una “personalización” del consorcio, sino una ficción de la ley que pretende gravar el hecho imponible atribuyéndoselo. A partir de allí, con el desplazamiento de la responsabilidad referido, lograr que el responsable por deuda ajena sea quien la afronte y cargue con las responsabilidades correspondientes.-

Así, la responsabilidad fiscal es otra cosa. La ley 25.795 (2003), agregó al art. 8° de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, el inciso g) que establece que serán Responsables en Forma Personal y Solidaria, “*Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresarial, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas*”. Dado que a la fecha de la incorporación del inciso referido, no se había sancionado la ley 26.005, y teniendo presente que la solidaridad no puede ser creada por analogía legal, en particular en materia tributaria donde rige con máximo rigor el principio de legalidad o de reserva legal, no es posible extender la misma responsabilidad a los integrantes del consorcio de cooperación, rigiendo en tal sentido la norma genérica de los incisos d) y e) del Artículo 6° de la Ley 11.683, es decir: *d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) (entes con personalidad jurídica) y c) (figuras jurídicas sin personalidad jurídica). e) 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 aquellos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.* Por ello, en las UTEs y ACs, la responsabilidad recae, en forma personal y solidaria sobre todos los integrantes y sobre los administradores; pero en el caso del Consorcio sólo recae sobre los representantes de los partícipes.

En igual sentido Skiarski señala que “El Consorcio no es sujeto en el Impuesto a las Ganancias. Los resultados derivados de la gestión deberán ser declarados por los partícipes de acuerdo a lo establecido en el contrato (art. 7°, inc. 16, LCC). Tampoco es sujeto en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, cuya base imponible son los activos, que el consorcio carece, sin perjuicio que sus representantes actúen como responsables sustitutos de los miembros por estar a cargo de la administración de los mismos.

Afirma Skiarski que “Respecto al Impuesto al Valor Agregado, la ley de su creación considera sujetos a quienes revisten “la calidad de UTEs, ACs, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo”. En consecuencia, si las actividades del Consorcio se hallan gravadas, la entidad deberá inscribirse y liquidar el impuesto”. Frente a los especialistas –agradecemos las polémicas con Jorge Fushimi- dubitamos, ello acaecerá si compran bienes o los venden a nombre del Consorcio como ente, lo que –a nuestro entender- implicaría que los representantes están actuando en nombre del Consorcio y no de los partícipes, o sea exorbitando sus facultades. Skiarsky aconseja una reforma o aclaración de las normas en el mismo sentido que nosotros interpretamos la ley actual, por lo que no objetamos ello, pero si entendemos necesario un análisis de la realidad operativa para evitar encuadrarse en esa inadecuada situación fiscal.

Se sostiene que si por alguna razón se acumula crédito fiscal en exceso del débito, se puede deber a dos razones: a) que existan más compras que ventas, lo que si la actividad es equilibrada o genera alguna clase de superávit, se revertirá, lo que impedirá que tal situación se extienda en el tiempo. No obstante ello si se produjera tal situación, el crédito fiscal no absorbido se perderá definitivamente. b) Que exista una alícuota de crédito fiscal de IVA

superior a la que genera el débito fiscal. En este caso, siempre se alterará la neutralidad económica del IVA. El crédito fiscal no absorbido por el débito fiscal con motivo de la aplicación de alícuotas diferentes deberá ser incorporado como un costo. Pero si el crédito fiscal fuese de libre disponibilidad (es decir, proviniera de la aplicación de retenciones, percepciones o pagos a cuenta), el problema se resuelve aplicando el segundo párrafo del artículo 24 de la ley de I.V.A., siendo procedente su compensación con otras obligaciones fiscales nacionales, intereses y multas, su devolución (por parte del fisco al consorcio) o su transferencia a terceros (en este caso, los consorciados). El exagerado criterio fiscalista llevó a pronunciarse a la Corte en un opinable pero justo fallo, aceptando la existencia de una cesión de créditos fiscales del contrato a los partícipes, ante la intransigencia de la AFIP<sup>28</sup>.

Pero, contrariando tal descripción, no advertimos que el consorcio deba comprar bienes a su nombre, pues debe hacerlo a nombre de los partícipes. Al igual las ventas las hará unificadas en representación de los partícipes, pues los bienes no son de propiedad del consorcio sino de esos partícipes. Reiteramos que la personificación que formaliza la legislación tributaria de relaciones de colaboración es para el supuesto que las mismas actúen como sujeto de derecho. Así lo hemos afirmado y ahora extendemos esa apreciación al contrato de consorcio de cooperación<sup>29</sup>.

La actuación desviada puede implicar que se recalifique el supuesto contrato de colaboración como de sociedad atípica, configurando una sociedad devenida de hecho, lo que implica la imputación del negocio a un nuevo sujeto de derecho: la sociedad de hecho y a los supuestos socios, imponiéndoles responsabilidad solidaria a todos los partícipes. El punto implica también alterar las relaciones de terceros de buena fe, preteriendo a los acreedores individuales de cada partícipe en relación a los acreedores en virtud del negocio (sociedad de hecho) que tienen privilegio sobre los "bienes" atribuidos a la sociedad de hecho (art. 26 LS).

## 9. CONCLUSIÓN.

El nuevo tipo contractual no amputa la autonomía de la voluntad, que ya permitía pactar este tipo de relaciones, y podrán seguirse recreando nuevas figuras. Pero la ley importa una seguridad jurídica frente a la tendencia sociológica de usar lo normado, aunque luego los operadores exorbiten la figura generando graves riesgos a los contratantes. Conforme a ello reiteramos que el nuevo consorcio de cooperación impone a los participantes y a sus representantes evitar actuar como si lo hicieran por un nuevo sujeto de derecho.

<sup>28</sup> Nto. "Relaciones de organización – Sistema de contratos de colaboración" citado, Capítulo VI pág. 263.

<sup>29</sup> Comunicaciones al VII Congreso Argentino de Derecho Societario y III Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Buenos Aires 1998, da cuenta en su tomo III de numerosas comunicaciones que ponen de resalto la existencia del problema, la supuesta personificación fiscal de estos contratos y la apreciación negativa general: Personalidad tributaria de las UTES de José Daniel Barbato y Amílcar Bernardo Areco (p.349), Uniones transitorias de empresas. Particularidades jurídicas, impositivas y contables por Susy Inés bello Knoll, Claudia Golubok y Pablo Sergio Varela (p.359), Utes y Contratos de colaboración: objeto de tributación por María Cristina Mercado de Sala (p.424).