

LA ASOCIACION EN PARTICIPACION, EL CONSORCIO Y EL JOINT VENTURE: ASPECTOS CONTRACTUALES Y TRIBUTARIOS

César Talledo Mazú

Este trabajo tiene dos partes. En la primera se trata de ofrecer una caracterización de los contratos de asociación en participación, consorcio y joint venture. No es pretensión de esa parte realizar una exposición sistemática del régimen contractual o societario de dichos contratos sino posibilitar su clara conceptualización.

En la segunda parte se aborda el examen de las disposiciones del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas específicamente referidas a los mencionados contratos, así como de algunas cuestiones que surgen al considerar ciertos rasgos característicos del contrato de que se trate. Su objeto es explicar los alcances de esas disposiciones particulares y dilucidar las cuestiones planteadas teniendo muy en cuenta la caracterización efectuada de cada contrato.

ASPECTOS CONTRACTUALES

LA ASOCIACION EN PARTICIPACION

La asociación en participación viene definida en la LGS como el "contrato por el cual una persona, denominada asociante concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución." (art. 440).

Esta definición procura una de las notas distintivas del contrato: la participación del asociado en los resultados o utilidades del asociante a cambio de una contribución. Mas esa nota es insuficiente por sí sola para la debida caracterización del contrato. A tal fin debe ser complementada con las demás que fluyen de la regulación legal del contrato como sigue:

- Actuación del asociante en nombre propio (art. 441, primer párrafo).



- Gestión y rendición de cuentas a cargo exclusivo del asociante (art. 441, segundo párrafo).
- Inexistencia de vínculo jurídico entre el asociado y terceros (art. 441, segundo párrafo).

Vamos a efectuar el examen de tales notas características, dando mayor desarrollo a la relativa a las prestaciones económicas.

La contribución del asociado

La LGS utiliza la expresión "contribución" para referirse a la prestación a cumplirse por el asociado a fin de devenir en tal (art. 441). En rigor dicha locución alude más bien al título en virtud del cual se cumple la prestación a cargo del asociado. En otras palabras, la contribución es el hecho de dar o hacer algo a favor del asociante para alcanzar una participación en los resultados o utilidades del asociante, Se entrega o hace algo a favor del asociante a título de contribución. Así, en cierto modo, la contribución es a la asociación en participación lo que el aporte es a la sociedad.

La prestación materia de la contribución puede consistir en dar, hacer o no hacer algo. Cuando la prestación es de dar algo el asociado contribuye entregando bienes al asociante, sea en propiedad, en uso o en usufructo. La LGS establece la presunción de la entrega en propiedad frente a terceros, con la excepción de los bienes inscritos en el Registro a nombre del asociado (art. 443). Como no se ha establecido que esta presunción no admite prueba en contrario, podrá ser destruida acreditando la titularidad del asociado respecto de la propiedad de los bienes y mediante la contabilidad del asociante que evidencie que los bienes de que se trate no integran los activos del negocio o empresa. En caso de discrepancia entre una y otra prueba cabría dar preferencia a la contabilidad del asociante, en protección de los terceros que contrataron con el asociante confiados en el patrimonio reflejado en su balance.

Los servicios que proporcione el asociado a título de contribución pueden ser de los más variados contenidos: control de calidad, suministro de know-how, promoción de las ventas, etc. Inclusive un no hacer puede ser objeto de contribución. Sería el caso, por ejemplo, del compromiso del asociado de abstenerse de desarrollar toda actividad competitiva con la del asociante, a cambio de una participación en el negocio de éste.



Es importante destacar la función de la valuación de la contribución del asociado. La determinación del monto de la misma juega un rol a los fines de establecer:

- la participación del asociado en los resultados o en la utilidad, cuando la misma depende del monto de su contribución; y
- el monto a reembolsar al asociado al liquidar el negocio en caso de no existir pérdidas, ser las pérdidas atribuibles al asociado menores al valor de la contribución o haberse pactado que el asociado sólo participa en las utilidades y no en las pérdidas.

A estos fines puede acordarse la valorización no sólo de los bienes no dinerarios objeto de la contribución, sino también de los servicios y hasta del no hacer de cargo del asociado. Otro aspecto a considerar en lo tocante a la contribución del asociado es el que se refiere a su incorporación al patrimonio (conjunto de bienes y deudas) del asociante.

Concretamente, se trata de establecer si la contribución del asociado constituye para el asociante un capital o si más bien es deuda. Constituye un asunto de raigambre jurídica con trascendencia contable. Cabe discernir como sigue al respecto:

- Si el asociado participa en los resultados, esto es, en las ganancias y en las pérdidas, no existe para el asociante obligación de reembolsar la contribución mientras no se liquide el negocio. Hasta ese momento el valor de la contribución no constituye deuda para con el asociado.
- Si el asociado sólo participa en las utilidades, pesa sobre el asociante la obligación de reembolsar desde la suscripción del contrato. Para él la contribución es deuda desde que la recibió, aun cuando no sea exigible mientras no se liquide el negocio y venza el plazo para su reembolso.

La participación del asociado

La participación del asociado, lo dice la LGS, puede versar sobre los resultados, esto es, ganancias y pérdidas, o sólo sobre las ganancias (art. 440). Esta característica es definitoria. Por ejemplo, si el contrato estipulara que el asociado participa



más bien en los ingresos del asociante, no será contrato de asociación en participación, por mucho que las partes lo denominen así.

Llegada la oportunidad en que según el contrato deben determinarse los resultados, surge el derecho del asociado a exigir que ello ocurra. Determinados los resultados, si son utilidades, nacerá el derecho de aquél a exigir su pago y, si son pérdidas, se generará su obligación de reembolsarlas según lo prevea el contrato.

De lo expuesto fluye un dato de interés para fines tributarios: si bien la asociación en participación es un contrato oneroso, el asociado no recibe el contravalor de su contribución al realizar la misma. Simplemente se le atribuye un derecho expectatio de participación. En tal sentido, la utilidad que corresponde al asociado no es la retribución de su contribución. Lo que sucede es lo siguiente: del contrato nace la obligación de realizar la contribución; de la realización de la contribución nace el derecho abstracto a participar en las utilidades que se obtengan; ese derecho da pie a un derecho de crédito una vez obtenidas las utilidades. La utilidad que corresponde al asociado es el objeto de ese derecho de crédito. En otras palabras, la causa de las utilidades atribuibles al asociado no reside en la contribución realizada por él, sino en el hecho de que el negocio del asociante ha dado utilidades.

El derecho de participación en los resultados atribuido al asociado guarda semejanza con el del socio de una sociedad: en ambos casos surge un derecho abstracto a la utilidad que pueda generar la empresa y una obligación, también abstracta, de asumir las pérdidas, hasta el valor del aporte o contribución, en su caso. La diferencia viene dada en cuanto el puesto de socio conlleva esencialmente el derecho a intervenir en la formación de la voluntad social y, en algunas formas societarias (S.A., S.R.L.), constituye una unidad de derechos políticos y económicos, valorizable en sí misma y susceptible de ser transferida, lo cual no acontece con la participación del asociado.

Actuación del asociante en nombre propio

El titular de la empresa o negocio materia del contrato es el asociante. Este actuará por cuenta y en nombre propio, si bien en interés suyo y del asociado. El asociado no aparece



frente a terceros como copartícipe de la empresa o negocio del asociante.

Lo cual implica que la asociación en participación no genera una persona jurídica ni una sociedad de hecho. Por ello carece de razón social o denominación que la identifique (art. 441, primer párrafo). Y si las partes le acordaran una denominación no cambiaría en nada la situación en tanto no actúen bajo ella frente a terceros, pues ese nombre no aludiría a una entidad distinta de la persona del asociante y asociado que sea sujeto de derechos y obligaciones.

Como el asociante actúa en nombre propio, la contabilidad del negocio o empresa es llevada por él también en nombre propio. No es posible, desde el punto de vista legal, que la asociación en participación lleve contabilidad distinta a la del asociante. Lo que no impide que las partes puedan convenir que el asociante, en su contabilidad, lleve cuentas especiales para el mejor control de las operaciones que conciernen al interés común.

Sucede a veces que por error o inducidos por la propia legislación (D.Leg. 774, art. 65, modificado por D.Leg. 799), las partes deciden llevar contabilidad separada del negocio o empresa explotado en asociación en participación. ¿Tiene algún efecto legal ese hecho? En tal caso, para dar sustentación al registro contable de las operaciones sería necesario obtener comprobantes a nombre de la asociación en participación. Lo cual implica que ante terceros se está actuando con un nombre que alude al asociante y asociado. Se daría así a entender que existe una situación de copropiedad del negocio o empresa (aunque en la relación interna no exista esa situación). Por ello cabe pensar que, frente a terceros, el asociado asumiría responsabilidad por las deudas generadas a nombre de la asociación. Ello importa desnaturalizar la asociación en participación, la que dejaría de ser tal, pues no es efecto propio de ella que el asociado asuma responsabilidad ante terceros (como luego se verá).

La situación del asociado en la indicada hipótesis sería semejante a la del tercero no socio de una sociedad colectiva, que consiente en que su nombre integre la razón social de la sociedad, hecho que hace que responda como si fuera socio (LGS, art. 266, segundo párrafo).



Gestión y rendición de cuentas a cargo exclusivo del asociante

El asociado, en cuanto tal, es decir, por razón del vínculo derivado de la asociación en participación, no tiene ni el derecho ni la obligación de intervenir en la gestión del negocio o empresa del asociante en cuyos resultados o ganancia participa. Lo que no obsta para que pueda tener tal intervención en virtud de otro vínculo. Por ejemplo, como gerente o administrador en virtud de un contrato laboral, La rendición de cuentas a cargo del asociante es la lógica consecuencia de su exclusiva responsabilidad en la gestión del negocio. Y de esa obligación de hacer no queda liberado aun si el asociado hubiese actuado como gerente o administrador de la empresa o negocio del asociante. Debe cumplirse con esa obligación al término del negocio o de cada ejercicio (art. 441, último párrafo) y en las demás ocasiones estipuladas en el contrato.

El derecho del asociado a fiscalizar la gestión no está previsto en la LGS como necesaria derivación de la gestión del negocio por el asociante. Por ello, no corresponde al asociado ese derecho independientemente del derecho a la rendición de cuentas, salvo que el contrato lo haya establecido y haya señalado la forma de ejercerlo (art. 441, cuarto párrafo).

Inexistencia de vínculo jurídico entre el asociado y terceros

Se desprende esta característica de la actuación del asociante en nombre propio en el desarrollo del negocio o empresa. El es el sujeto de los derechos y obligaciones que la actividad empresarial materia del contrato genere frente a terceros. Lo cual no impide que el asociado pueda generar dichos vínculos, sobre todo obligaciones, en determinadas situaciones. Por ejemplo, si su contribución consistiera en una obligación de hacer, al ejecutar la prestación objeto de la misma podría causar daños y perjuicios a terceros, quedando obligado a la indemnización correspondiente (responsabilidad civil extracontractual); o como gerente o administrador, con contrato celebrado con el asociante para desempeñarse como tal, podría devenir en responsable solidario de las deudas tributarias generadas por el negocio del asociante, si se dan los supuestos previstos en el Código Tributario, art. 16, inciso 3.



EL CONSORCIO

Por el contrato de consorcio "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" (art. 445, primer párrafo).

Fluyen de esta definición cuatro notas que hacen a la esencia del contrato: el desarrollo conjunto de determinado negocio o empresa; la participación activa y directa de las partes; la obtención de un fin económico; y el mantenimiento de la propia autonomía. Otras notas pueden ser derivadas complementariamente de la regulación de este contrato:

- Inexistencia de un patrimonio común en explotación y carencia de personalidad jurídica.
- Vinculación directa de las partes con terceros, individualmente y en conjunto.
- Administración centralizada con intervención de las partes.

Examinemos tales notas.

Desarrollo conjunto de determinado negocio o empresa

Tal como aparece tipificado en la LGS, en el consorcio las partes buscan desarrollar un determinado negocio o empresa, Así, en el consorcio las partes desarrollan una actividad que genera ingresos provenientes de terceros, No hay mera obtención de un producto, de innovaciones tecnológicas, de economía de costos, etc. que las partes aprovechan individualmente. Típicamente, se da el consorcio cuando se trata de prestación de servicios o de ejecución de obras para terceros.

La empresa o negocio a desarrollar es específico, determinado, concreto, culminado el cual el consorcio se disuelve. A diferencia de lo que normalmente sucede con la sociedad, el consorcio no se forma para explotar una o más líneas de actividad productiva, de comercialización o de servicios. Su finalidad se agota en la ejecución del servicio u



obra contratado. De allí que sea temporal si bien esa temporalidad puede variar ostensiblemente según la índole de los servicios y envergadura de la obra contratados.

Participación activa y directa de las partes

La participación activa y directa de las partes en la empresa o negocio específico de que se trate, viene establecida en el art. 445, primer párrafo, como objeto del contrato. El modo como ello tiene lugar lo señala el segundo párrafo del mismo artículo. Expresa que "Corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a las que se ha comprometido. Al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato".

Las actividades encargadas a cada parte son las prestaciones que combinadas con las demás constituyen la actividad propia del consorcio. Puede consistir en proporcionar el uso de bienes, recursos financieros o servicios (industria). El cumplimiento de la prestación de cada parte se traduce en costos y gastos para ella. No podría reducirse la prestación de una parte a proporcionar sólo dinero corriendo la ejecución de la actividad del consorcio a cargo de las demás, porque su intervención ya no sería activa y directa.

Las actividades a que los socios se hubieran comprometido, mencionadas en el dispositivo por separado de las anteriores, serían aquéllas de carácter administrativo y de representación que asume la empresa a la que se asigna el rol de gerente o líder para la mejor marcha del consorcio y el desenvolvimiento de sus relaciones con quien contrató al consorcio para la prestación del servicio o ejecución de la obra.

Si una o más partes no tuvieran participación activa o directa y una de ellas asumiera la función de ejecutor de las actividades del consorcio (operador), el contrato dejaría de ser tal (sin dejar de ser un joint venture, como se verá luego).

Obtención de beneficio económico

El fin perseguido por las partes a través del consorcio es la obtención de una ganancia. Esta finalidad le es común con la sociedad, pero, a diferencia de ésta que tiende a retener utilidades para incrementar su capital de trabajo y seguir



acometiendo nuevas operaciones y negocios, en el consorcio no se da esa propensión en razón de lo específico de su empresa.

En nuestro país la atribución de la ganancia del consorcio a las partes suele tener lugar mediante la facturación que, en las ocasiones convenidas, cada una de ellas le efectúa de las prestaciones que realizó, en cuyo valor ya está considerada su utilidad. Mas puede suceder también que la facturación de las partes se haga al costo y el consorcio les atribuya la utilidad según lo convenido.

Cuando en la ejecución de las prestaciones ha intervenido una sucursal de la empresa extranjera que es parte del contrato, el esquema indicado puede sufrir variación en tanto dicha parte factura a la sucursal y ésta al consorcio.

Mantenimiento de la propia autonomía

En el consorcio las partes coordinan las actividades que realizan para el consorcio, pero, por el carácter específico de su empresa, no quedan impedidas de desarrollar su libre iniciativa para acometer y explotar otros negocios similares por separado o asociativamente con terceros. Este rasgo diferencia al consorcio de la sociedad (colectiva, en comandita y eventualmente en la S.R.L.) y de la asociación en participación, en las que puede resultar lógico o natural estipular un impedimento al respecto.

Vinculación directa de las partes con terceros, individualmente y en conjunto

Esta característica se deriva de la carencia de personalidad jurídica del consorcio. La vinculación individual es la establecida con terceros por cada parte del consorcio en el desempeño de sus actividades como tal (art. 447, primer párrafo). Nace de la participación directa y activa de cada miembro del consorcio.

La vinculación en conjunto se genera cuando se contrata como consorcio. En este caso la responsabilidad es mancomunada salvo pacto o mandato legal en contra (art. 447, segundo párrafo).

En la práctica, en los contratos para la prestación de servicios o la ejecución de obras por los consorcios, suele estipularse la



responsabilidad solidaria, dados la imbricación de las tareas asignadas a los miembros del consorcio y el interés del tercero contratante en la prestación de los servicios como un todo o en el resultado final de la obra.

Inexistencia de un patrimonio común en explotación y carencia de personalidad jurídica

En el consorcio los bienes afectados por cada parte al consorcio permanecen como de su propiedad (art. 446). De otro lado, según se ha visto antes, las ganancias son transferidas a las partes a medida que son obtenidas. No hay entonces un fondo patrimonial común en explotación nacido del aporte de las partes y acrecentado con las utilidades retenidas, como sí acontece en la sociedad. La existencia de un patrimonio común en explotación resulta innecesaria en razón de la índole de la actividad empresarial del consorcio y de la directa realización de la misma por las partes que lo integran, Lo cual explica también la regla según la cual los bienes adquiridos por el consorcio son de copropiedad de las partes (art, 446).

La lógica consecuencia de la inexistencia de un patrimonio en cabeza del consorcio es su carencia de personalidad jurídica (art. 438).

Administración centralizada con control de las partes

Aun cuando el consorcio no es persona jurídica y aunque la LGS nada prevé al respecto, característicamente su administración se centraliza en una gerencia que normalmente es asumida por uno de los miembros, la cual suele ser la empresa líder del consorcio. Sin embargo, la práctica también demuestra que las partes ejercen cierto control sobre la administración a través de lo que suele denominarse el comité de gerencia. La actuación de este comité, dependiendo de las facultades que el contrato de consorcio le asigne puede ir desde la atención de asuntos ordinarios hasta la solución de situaciones de incumplimiento de alguna de las partes del consorcio o de conflictos con la entidad contratante.

La administración centralizada surge de la necesidad de ensamblar las actividades desplegadas por cada parte y de atender las funciones administrativas propiamente dichas. Se da así de modo natural en el consorcio una situación distinta



a la que existe, por ejemplo, en la sociedad colectiva y en la sociedad en comandita, en las cuales todos los socios, en la primera, y los socios colectivos en la segunda, ejercen por separado e individualmente la administración de la sociedad (LGS, arts. 270, 281, inc. 3 y 282, inc. 2).

EL JOINT VENTURE

La expresión inglesa "joint venture", de uso tan frecuente en el ámbito empresarial y en la práctica profesional vinculada a él, tiene dos connotaciones. Una amplia, significando cualquier modalidad de vinculación legal entre dos o más empresas para el desarrollo conjunto de una actividad económica. En este sentido el acuerdo de joint venture puede dar origen a una sociedad, a un consorcio, a una asociación en participación, etc. En sentido más restringido alude a un modo particular de establecer esa vinculación. Se está entonces ante lo que algunos autores denominan el joint venture contractual. El problema reside en definir sus contornos toda vez que se trata de un contrato atípico pues carece en nuestro medio de régimen jurídico propio. Sin embargo a él aluden las disposiciones del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas. ¿Qué es lo referido al ser mencionado el joint venture? Las líneas que siguen pretenden afirmar que dicha expresión hace referencia a una determinada especie contractual que es afín al consorcio por ser un contrato de colaboración empresarial. Precisamente un modo práctico de caracterizarlo es señalar sus semejanzas y diferencias con dicho contrato.

En el joint venture, al igual que en el consorcio:

- La coparticipación de las partes se orienta al desarrollo de un proyecto determinado, específico, concreto.
- Hay una administración centralizada con intervención de las partes.
- No llega a crearse una persona jurídica.
- Respecto de los bienes adquiridos a nombre del joint venture se crea una relación de copropiedad entre las partes.

Ahora bien, a diferencia de lo que sucede en el consorcio:



- El proyecto desarrollado no necesariamente consiste en la explotación de un negocio o empresa. Puede consistir en una actividad desarrollada a favor de las propias partes para alcanzar un resultado que sea aprovechable por cada una de ellas en la realización de sus negocios individuales. Por ejemplo, actividad de pesca; de exploración y explotación minera, etc.
- La participación de una o más partes, aun en el caso que la actividad consista en la explotación de un negocio o empresa puede no ser activa ni directa. Su colaboración puede reducirse a proporcionar recursos dinerarios para financiar el proyecto.
- La administración del proyecto y la representación conjunta de las partes frente a terceros corre a cargo de un operador, que puede ser una de las partes o un tercero. Corresponde al operador el manejo logístico, financiero, presupuestal, administrativo, contable etc. del proyecto (siendo así su rol más protagónico que el del gerente del consorcio). Todo ello sin perjuicio de los mecanismos de control por las partes que establezca el contrato.
- Las partes se vinculan con terceros a través del operador que ejerce la representación del joint venture.
- La adquisición de bienes a nombre del joint venture para el desarrollo del proyecto suele ser un rubro de inversión importante.

ASPECTOS TRIBUTARIOS

LA ASOCIACION EN PARTICIPACION

Impuesto a la Renta

- Atribución de las rentas: Según el art. 14, último párrafo, del D.Leg. 774, las rentas de la asociación en participación se atribuyen a cada parte contratante. Significa esta regla que es el resultado, sea utilidad o pérdida, obtenido por el asociante, el que se atribuye a cada parte en la proporción correspondiente según el caso. No significa que deban atribuirse a cada parte los ingresos del negocio.



- Pagos a cuenta: A los fines de los pagos a cuenta los ingresos del negocio se computan exclusivamente en cabeza del asociante. No existe regla que así lo disponga expresamente, pero ella se desprende del hecho que el asociante es el titular del negocio generador de los ingresos gravados.

Esta regla puede llevar a que el asociante realice pagos a cuenta en exceso, dado que su base de cómputo (los ingresos netos mensuales) comprende ingresos que sirven para establecer el resultado atribuible al asociado. No se ha previsto en la Ley ni en el Reglamento del impuesto un mecanismo de corrección de ese efecto no querido.

- Imputación de las rentas: Siendo rentas de la tercera categoría las derivadas del negocio del asociante, los resultados atribuibles a una y otra parte se imputan al ejercicio en que las rentas y gastos se devengan (D.Leg. 774, art. 57, inc. a). Esta regla es de plena aplicación para asociante y asociado. Esto implica que aun cuando de hecho la determinación de los resultados tenga lugar con retraso (por cualquier causa), y aunque el asociado no sea gestor del negocio, deberá imputar los resultados que le son atribuibles al ejercicio a cuyo cierre se formuló el balance que los determina, al igual que el asociante.
- Obligación de llevar contabilidad independiente: El art. 65 del D.Leg. 774, modificado por D.Leg. 799, obliga a las asociaciones en participación a llevar contabilidad propia. Es de notar que la salvedad contenida en dicho artículo relativa a la operación cuya modalidad impida llevar contabilidad independiente de las partes, no es pertinente a la asociación en participación. No lo es por cuanto en ella siempre hay un negocio en explotación, esto es, una actividad de producción o comercialización de bienes y servicios. Y no hay negocio que, por su naturaleza o índole, no requiera o no pueda llevar contabilidad.

Ahora bien, la indicada obligación comporta un imposible jurídico, porque su cumplimiento llevaría a que la asociación en participación deje de ser lo que es y se convierta en otro contrato, según se indicó más arriba. De modo que respecto de la asociación en participación debe entenderse que esa regla no opera.



Impuesto General a las Ventas

- Régimen de la contribución: Al respecto se plantea la cuestión de si está gravada la contribución del asociado al negocio del asociante que involucre la transferencia en propiedad de bienes muebles, la primera transferencia en propiedad de un inmueble siendo el asociado su constructor, una actividad de construcción o la prestación de servicios, incluyendo en éstos la cesión en uso de bienes. La cuestión así planteada presupone que el asociado es una empresa o se dedica habitualmente a la realización de las operaciones indicadas. En síntesis, cuando el asociado tiene la indicada condición y realiza en vía de contribución una o más de las indicadas operaciones ¿están gravadas éstas con el IGV?

La aplicación del IGV presupone, salvo el caso de la figura excepcional del retiro de bienes, que la persona en cuyo favor se realiza la operación queda obligada a pagar, por esa sola razón, determinada suma, la que viene a constituir la base imponible (D.Leg. 821, art. 4, primer párrafo). No es tal lo que sucede en la contribución según se ha examinado antes. El asociante no queda obligado a pagar suma alguna en favor del asociado por el hecho de la contribución. Dicha obligación nace en razón de una circunstancia distinta, cual es la obtención de utilidades por el asociante. De lo que se desprende que no es de aplicación el IGV cuando se realiza, a título de contribución, una o más de las operaciones antes indicadas.

Pero entonces ¿qué ha de suceder con el IGV que, como incidido económico (contribuyente de hecho), puede haber pagado el asociado al adquirir los bienes o servicios que integran el costo de los bienes y servicios objeto de su contribución? No hay solución legal expresa a esta cuestión. No obstante, pensamos que ella tiene respuesta en la normativa del IGV Por analogía con lo previsto para la transferencia en propiedad de bienes por traspaso de empresa. Esto es:

- Si bien no está gravada la transferencia (D.Leg. 821, art. 2, inc. c), no se pierde el crédito fiscal del que se gozó al adquirir los bienes transferidos o los bienes y servicios integrantes del costo de dichos bienes (pues no hay regla que disponga ese efecto).



- No se considera la operación como no gravada a efecto del cálculo del crédito fiscal cuando se realizan operaciones gravadas y no gravadas (Reglamento, art. 6, num. 6.2, quinto párrafo).
- El saldo del crédito fiscal (si el asociado fuera a cesar en su actividad empresarial en virtud de la contribución) se transfiere al adquirente (D.Leg. 821, art. 24).

Cabe pensar que el uso de la analogía es perfectamente válido en el presente caso, pues se trata de regular un supuesto de hecho no contemplado en la ley, sin desnaturalizarlo y en armonía con la estructura y funcionamiento del propio impuesto.

EL CONSORCIO Y EL JOINT VENTURE

Tanto las disposiciones del Impuesto a la Renta como las del Impuesto General a las Ventas han hecho simultánea referencia a los consorcios y a los joint ventures estableciendo el mismo trato a unos y otros. Asumimos aquí que desde la entrada en vigor de la nueva LGS (1-1-98) la referencia en las normas tributarias al consorcio es de exclusiva y plena aplicación a las empresas explotadas bajo un contrato que da origen a relaciones jurídicas con las características antes descritas, aun cuando las partes le den la denominación de joint venture. Y asimismo, que la mención del joint venture debe entenderse hecha a un contrato que responde a las características ya enunciadas, aun cuando las partes lo denominen consorcio.

A continuación se exponen y en algunos casos se comentan las normas específicamente aplicables a los consorcios y joint ventures tanto respecto del Impuesto a la Renta como del Impuesto General a las Ventas. Se entiende que en lo no previsto en ellas son de aplicación a tales formas empresariales las demás reglas de ambos impuestos en lo pertinente.

Impuesto a la Renta

- Obligación de llevar contabilidad independiente: Los consorcios y joint ventures con plazo de duración no menor de un año deben llevar contabilidad independiente de las de sus partes contratantes, según lo



dispone el D.Leg. 774, art. 65, modificado por D.Leg. 799. La excepción de dicha obligación, contemplada en el mismo dispositivo para los casos en que "por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente", no resulta aplicable al consorcio toda vez que siendo su objeto la explotación de un negocio le es posible en todo caso llevar contabilidad. No es óbice para ello el que el negocio deba ser determinado o específico, ni cabe entender que ese supuesto constituya una "modalidad de operación" que haga imposible llevar contabilidad propia.

La obligación de llevar contabilidad conlleva el tácito señalamiento del consorcio y del joint venture como centros de imputación de ingresos, costos y gastos a los fines de la determinación de la renta neta o pérdida derivada de su actividad, sin ser contribuyentes.

- Ajuste integral por inflación: El art. 3, segundo párrafo, del D.Leg. 797 obliga a los consorcios y joint ventures que llevan contabilidad independiente a realizar el ajuste integral por inflación. Ahora bien, dado que uno y otro carecen de personalidad jurídica, los bienes y deudas adquiridos o contraídos, según el caso, en su nombre, tienen como verdaderos propietarios o titulares a sus miembros integrantes, en una relación de copropiedad si se trata de bienes o de cotitularidad si se trata de deudas, según se ha visto al examinar su aspecto contractual. Esta situación determina que, al no ser el consorcio ni el joint venture contribuyentes del Impuesto a la Renta, el ajuste de sus activos y pasivos no monetarios y el resultado del mismo (REI), deban ser incorporados, para tener incidencia tributaria, en la contabilidad de sus miembros domiciliados, en la proporción que les corresponda sobre los derechos y deudas del consorcio o joint venture.
- Inexistencia de la obligación de realizar pagos a cuenta: No se ha establecido que los consorcios y joint ventures deban realizar pagos a cuenta del impuesto, obligación que sólo alcanza a los contribuyentes domiciliados (art. 85).

Lo relativo a la atribución de los ingresos mensuales del consorcio o joint venture a sus miembros domiciliados para fines del pago a cuenta del impuesto a cargo de éstos se trata más abajo.



- Obligación de presentar declaración jurada: Aun cuando el consorcio y el joint venture no son contribuyentes (D.Leg. 774, art. 14), deben presentar declaración jurada anual (Rgto. art. 47, inc. e) determinando su renta neta o pérdida del ejercicio. Esta obligación es la lógica consecuencia de su señalamiento como centro de determinación de los resultados computables derivados de su actividad.

Ambos también deben presentar declaración jurada con el mismo fin al liquidarse el negocio o empresa para cuyo desarrollo se constituyeron (Rgto. art. 49, inc. e).

- Atribución de las rentas: Las rentas declaradas por el consorcio y el joint venture deben atribuirse a sus partes integrantes (D.Leg. 774, art. 14). Lo atribuible es la parte del resultado que corresponde a cada miembro según el contrato.

La atribución tiene lugar al término del ejercicio o del contrato, lo que ocurra primero (Rgto. art. 18), aun cuando la ganancia no haya sido acreditada o la pérdida no haya sido cargada en la cuenta particular de cada parte (D.Leg. 774, art. 29).

El efecto de la regla de la atribución es que las partes domiciliadas quedan obligadas a computar el resultado que les es atribuible, sea renta neta o pérdida, en el ejercicio en que han sido determinados (aspecto al que se aludirá luego); y que las partes no domiciliadas quedarán sujetas a imposición en el momento en que se les realice el pago o abono del monto que le es atribuible de la renta neta o en que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del consorcio (D.Leg. 774, arts. 76 y 77).

Es de notar que tratándose de los miembros no domiciliados, aún cuando el pago o abono de la ganancia que les corresponda se realice antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del consorcio o joint venture, el impuesto incidirá al vencimiento de ese plazo sobre la parte de la renta neta que les es atribuible, en cuanto la misma exceda a la ganancia o utilidad que se les abonó.

Cuando el resultado consiste en renta neta, el monto



atribuible a cada miembro del consorcio o joint venture constituirá un ingreso adicional a los que pueda haber facturado al consorcio o joint venture por las prestaciones a su cargo. Y si fuera pérdida, sólo respecto de los miembros domiciliados la atribución de la misma tendrá incidencia en la determinación de sus resultados computables. La atribución de pérdidas a los miembros no domiciliados no surte efecto legal alguno.

- Reglas aplicables a los miembros domiciliados de los consorcios y joint ventures

Al exponer las reglas del Impuesto a la Renta alusivas a los consorcios y joint ventures, se ha visto cómo afectan a las partes domiciliadas las relativas a la atribución de los resultados de aquéllos a sus miembros. Asimismo se ha hecho referencia ya a las consecuencias que tiene para las partes domiciliadas el ajuste por inflación que practique el consorcio o el joint venture. Además de lo así expuesto cabe destacar las siguientes normas:

- No opera la presunción de renta bruta en los casos de cesión del uso a favor del consorcio o joint venture de bienes muebles cuya amortización o depreciación admite la ley, a título gratuito, a precio no determinado o a precio inferior al de las costumbres de la plaza (D.Leg. 774, art. 28, inc. h), segundo párrafo).

Esta regla se justifica por cuanto la cesión del uso de bienes muebles a favor del consorcio o joint venture integra el conjunto de prestaciones que debe realizar el cedente para alcanzar una participación en las utilidades de aquél. Por lo que, de un lado, no cabe pensar que sea gratuita, aunque específicamente no se realice cobro alguno por dicha cesión; y de otro lado, cuando se cobra por la cesión del uso, el valor puede haber sido establecido al costo y no al valor del mercado, en virtud del complejo de estipulaciones contractuales propias del consorcio y joint venture.

- Los resultados atribuidos a los miembros domiciliados se imputan por éstos al ejercicio en que se devengaron las rentas y gastos en base a los cuales han sido determinados (D.Leg. 774, art. 56, inc. a); en otras palabras, se imputan al ejercicio en que el consorcio o joint venture cierra el balance que los determina.



- Cuando el contrato sea a plazo menor de un año el consorcio o joint venture no está obligado a llevar contabilidad propia, lo que podrá tener lugar por cada parte o por una de ellas (D.Leg. 774, art. 774, art. 65).

Cuando cada parte lleva la contabilidad de sus propias operaciones, la parte domiciliada integrará sus ingresos, costos y gastos a los de sus demás actividades, como si se tratara de una línea adicional de su negocio.

En caso de haberse convenido que una de las partes lleve la contabilidad del contrato, esa parte deberá ser un sujeto que tenga la condición de domiciliado. Esta habilitación legal no puede tener otro propósito que el de no complicar el sistema del registro contable de las operaciones del consorcio, dado su corto período de actuación. Si tal es la razón de la medida, la parte que lleve la contabilidad del contrato deberá registrar en cuentas separadas las operaciones del consorcio, a fin de que no se confundan con las demás inherentes a sus propios patrimonio y actividad empresarial.

En virtud de la autorización legal recibida esa parte se convierte en un centro de determinación de los resultados computables del consorcio o joint venture. Como tal deberá actuar del mismo modo en que lo hace el consorcio o joint venture cuando lleva contabilidad independiente, en lo que concierne exclusivamente a esa determinación y a las consecuencias que de ello se derivan (ej.: atribución de las rentas a las demás partes, etc.).

- A los fines de los pagos a cuenta del impuesto que deben realizar las partes cuando tienen la condición de contribuyentes domiciliados, está previsto que debe atribuírseles los ingresos mensuales del consorcio o joint venture en la proporción en que participen de la renta anual (Rgto. art. 54, inc. g), num. 2.1).

Esta regla es de aplicación literal en los supuestos en que las partes facturan al costo al consorcio o joint venture sus prestaciones y el consorcio o joint venture determina la utilidad del negocio, la que corresponde



o cada parte en la proporción indicada en el contrato.

Cuando la facturación de las partes involucra su utilidad, el ingreso atribuible a la parte domiciliada viene a ser el monto que haya facturado, por necesaria adaptación de la regla a un supuesto que escapa a su enunciado textual.

Sucede con frecuencia que el contratante del consorcio encargado de la ejecución de una obra, sobre todo cuando es una entidad pública, tamiza las valorizaciones que se adjuntan a la factura del consorcio y reconoce como obligación de pago un monto menor al facturado, al rechazar algunos ítems de costo o gasto. Si el monto definitivo quedara determinado en un mes posterior al que corresponde la factura del consorcio, la diferencia debería ser computada como menor ingreso atribuible a la parte domiciliada, por el monto que le corresponda, en el mes en que dicha determinación tenga lugar.

Si ocurriera que el consorcio obtiene ingresos en el mes distintos de los que factura a su contratante, ellos deberán atribuirse en el monto que corresponda al sujeto domiciliado según su participación en los resultados pactada en el contrato, o en función de la proporción que represente la parte que le corresponde en el valor total del servicio u obra de acuerdo al contrato, considerando sus eventuales modificaciones, según el caso.

- Aspectos vinculados a los miembros no domiciliados

Cuando el consorcio es contratado para la prestación de servicios de consultorio, supervisión, etc., la intervención de la parte no domiciliada suele producirse de modo directo. Ella factura sus servicios al consorcio, el que procede a efectuar la retención del impuesto con la tasa correspondiente. En cambio cuando se trata de ejecución de obras, la índole de la prestación obliga a la intervención de una sucursal de dicha parte. La actuación y resultados que obtenga quedan sujetos al régimen de los domiciliados. La actuación concomitante de la principal no domiciliada podrá generarle ingresos que,



dependiendo del contrato, podrán ser facturados directamente al propietario de la obra o deberán serlo a la sucursal. Si tales servicios se prestan en el país en todo o en parte será de aplicación el impuesto con la tasa correspondiente.

Impuesto General a las Ventas

El régimen del consorcio y del joint venture en cuanto al IGV varía según que lleve contabilidad independiente o no.

Consortios y joint ventures que llevan contabilidad independiente: Los consorcios y joint ventures que llevan contabilidad independiente tienen la condición de contribuyentes (D.Leg. 821, art. 9, último párrafo).

Se recordará que desde el punto de vista extratributario ni el consorcio ni el joint venture son persona jurídica y que sólo generan relaciones de copropiedad y de cotitularidad de obligaciones entre sus miembros. Siendo así no es jurídicamente posible realizar la transferencia de un bien a un consorcio o joint venture. En tal caso, si la venta la hace un tercero, en rigor se está transfiriendo en copropiedad los bienes a las partes del consorcio o joint venture; y si la hiciera una de las partes, se estaría transfiriendo sólo una cuota-parte de los derechos sobre el bien a los demás miembros.

Ahora bien, al dárseles la condición de contribuyentes el consorcio y el joint venture devienen en un centro de cálculo del IGV y de exigibilidad de pago del mismo por las operaciones gravadas realizadas como tal. Esto hace que las operaciones (transferencias, servicios, contratos de construcción) que los miembros del consorcio o joint venture realicen con aquél, sean consideradas como "operaciones con terceros" en el lenguaje del Reglamento (art. 5, num. 10.1, literal a). Y es esa calificación la decisiva para efecto del impuesto. Así, aun cuando desde el punto de vista extratributario sea jurídicamente imposible que una de las partes pueda transferir en venta la totalidad de sus derechos de propiedad sobre un bien al consorcio o joint venture, para fines del IGV existirá "venta" como operación gravada por el íntegro del precio por el solo hecho de que una operación, facturada como venta y ejecutada con entrega de la cosa y pago de su precio, ha sido realizada con un centro de relaciones jurídico tributarias al que la normativa del impuesto considera un "tercero", esto es, otro contribuyente. Lo mismo



cabría decir si la operación realizada fuera la prestación de un servicio o la ejecución de una obra (construcción). Y lo que se acaba de decir respecto de las operaciones gravadas que realicen terceros o las partes del consorcio o joint venture con éstos, también es predicable respecto de las operaciones que el consorcio o el joint venture realicen a favor de aquéllos.

ConSORCIOS Y JOINT VENTURES QUE NO LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE: Cuando cada parte del consorcio o joint venture lleva el registro contable de las operaciones el consorcio no es considerado un tercero (sujeto distinto de las partes). Por ende, las prestaciones cumplidas por las partes a favor del consorcio o joint venture se consideran como operaciones realizadas consigo mismas y no con tercero. Asimismo, las atribuciones o adjudicaciones de bienes, etc. que realice el consorcio o joint venture en favor de las partes tampoco es considerada como operación de tercero sino como realizada por las propias partes. En este segundo caso la regla se aplica siempre y cuando a cada parte se le atribuyan o adjudiquen bienes (servicios o contratos de construcción) en proporción a su participación en el contrato. Cualquier atribución en exceso hecha a un miembro se trata como una operación realizada en su favor por el miembro al que se le efectúa la atribución en menos de lo que corresponde a su participación en el contrato.

Cuando la contabilidad del consorcio o joint venture es llevada por la parte que actúa como gerente u operador, también se aplican las indicadas reglas. En este supuesto corresponde al gerente u operador atribuir el crédito fiscal por las adquisiciones comunes a las partes del consorcio o joint venture en la proporción que les corresponda según su participación en el contrato.

Las reglas de las que fluye este régimen versan sobre tres operaciones:

- la asignación de bienes, etc. de las partes al consorcio o joint venture en cumplimiento de la prestación a su cargo.
- la adjudicación a las partes de los bienes producidos por el joint venture.
- La atribución (adjudicación) a las partes de bienes que fueron adquiridos por el consorcio o joint venture para el desarrollo de su actividad.



Las normas conciernen en cada caso a dos aspectos: la incidencia o no del impuesto en la operación y el régimen del crédito fiscal.

A continuación se expone la normativa de cada operación.

- No está gravada la asignación de bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes del consorcio o joint venture en favor del mismo (D.Leg. 821, art. 2, inc. n), siempre que ello tenga lugar en cumplimiento de una obligación establecida expresamente a su cargo en el contrato y esté destinada a la realización del objeto del consorcio (Rgto. art. 2, num. 11.2).¹

La asignación efectuada no se computa como operación no gravada a los fines del cálculo del crédito fiscal de la parte que la efectuó (D.S. 057-96-EF de 11-5-96, art. 2).

Estas reglas (no imposición de la operación y no repercusión en el crédito fiscal) hacen ver que la asignación de bienes, etc. que hace la parte en favor del consorcio es tratada como si fuese realizada consigo misma y no como operación con tercero.

- No está gravada la adjudicación a título exclusivo a cada parte, en proporción a su participación en el contrato, de los bienes obtenidos en ejecución del mismo (D.Leg. 821, art. 2, inc. m). La inafectación opera en los contratos (de joint venture) cuyo objeto sea la obtención o producción de bienes para repartirlos entre las partes (Rgto. art. 2, num. 11.1).

El operador atribuye a cada parte, en proporción a su participación en los gastos, el impuesto que ha incidido en las compras comunes (D.Leg. 821, art. 19, penúltimo párrafo). La atribución se realiza en forma consolidada mensualmente (esto es, por el total de las compras de cada mes), no pudiendo atribuirse el operador a sí mismo (cuando es miembro del joint venture) la parte del impuesto no atribuida a los demás miembros (Rgto. art. 6, num. 9, primer y segundo párrafos).

En síntesis, la operación es tratada como si cada parte hubiera producido por sí misma los bienes que le son

¹ Cabe entender que si no se cumpliera la condición reglamentaria, se gravaría la operación como si se realizara a favor de las otras partes del contrato, en la proporción correspondiente.



adjudicados: no se produce la incidencia del impuesto y goza del crédito fiscal.

- No está gravada la atribución a cada parte, en proporción a su participación en el contrato, de los bienes, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra objeto del contrato (D.Leg. 821, art. 2, inc. o).²

En este supuesto también se aplica la regla sobre atribución a las partes del impuesto que gravó las adquisiciones comunes, aludida en el caso anterior.

Al no gravarse la atribución proporcional de los bienes y al atribuirse a las partes el crédito fiscal derivado de su adquisición, la operación es tratada como si cada parte hubiere efectuado por sí misma la adquisición.

Tratándose de los dos últimos supuestos la no gravabilidad de la operación está condicionada a que la adjudicación de los bienes, etc. se realice en función a la participación de cada parte en el contrato. La lógica consecuencia en caso de no observarse la proporcionalidad es que, no siendo el consorcio sujeto del impuesto al no llevar contabilidad, la operación resulte gravada en cabeza de la parte o de las partes a la que se adjudican los bienes, etc. en valor inferior a su participación. Sin embargo, esta consecuencia sólo ha sido prevista en el art. 5, num. 10.2 del Reglamento para el último supuesto y únicamente si la atribución de los bienes adquiridos para la ejecución del contrato se realiza en exclusiva a una de las partes. Se señala que la base imponible está dada por el valor de mercado de los bienes deducida la proporción que corresponde a la parte beneficiario.

Respecto de la atribución a las partes de los bienes adquiridos para la ejecución del contrato existe otra regla que llama la atención, El D.S. 057-96-EF de 11-5-96, art. 2, prevé que esa operación no se considera como operación no gravada a los fines del cálculo del crédito fiscal, cuando el contribuyente realiza operaciones gravadas y no gravadas, según la regla del art. 23 del D.Leg. 821. Decimos que llama la atención dicha

² Los documentos mediante los cuales el operador efectúa esta atribución constituyen sustento suficiente para efecto del Impuesto a la Renta - D.S. 057-96-EF de 11 -5-96, art. 1.



disposición porque el consorcio que no lleva contabilidad no es contribuyente del impuesto y, por ende, no efectúa cálculo alguno del crédito fiscal.

Se ha dispuesto que las reglas sobre atribución del crédito fiscal previstas en el art. 6, num. 9, párrafos primero y segundo, del Rgto. también son de aplicación cuando los copropietarios constructores de un inmueble se transfieren alícuotas de derechos sobre el mismo (Rgto. art. 6, num. 9, tercer párrafo). Tratándose de inmuebles construidos en un joint venture (construcción efectuada con el ánimo de dividir entre las partes las unidades construidas), la indicada regla implica que el operador atribuirá el crédito fiscal considerando el costo de las unidades atribuidas a cada parte. Si la atribución del crédito fiscal se hubiere producido con anterioridad a la transferencia de las alícuotas entre las partes, deberá producirse entre éstas una reasignación del crédito fiscal.

San Isidro, diciembre de 1998



