

## **NATURALEZA JURIDICA DE LOS DENOMINADOS "CONSORCIOS" Y DE SU COMPORTAMIENTO ANTE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Mario Pesci Feltri

*Profesor de la Universidad Central de Venezuela*

De acuerdo con la naturaleza de nuestro ordenamiento jurídico, enraizado en el Derecho Romano, todas las relaciones jurídicas a las cuales dan vida las personas que están a él sometidas, deben considerarse reguladas por las normas que lo integran por lo que las denominadas "atípicas", o sea aquellas cuyos supuestos de hecho no estén expresamente reguladas por dichas normas, deben, de todas maneras, por aplicación analógica de las mismas, considerarse regidas por éstas.

El consorcio constituye un contrato de sociedad que no está expresamente regulado por los Códigos Civil y por el de Comercio, por lo que, para entender los efectos jurídicos que su constitución produce, deben aplicarse las normas que sobre el contrato de sociedad contienen los textos legales mencionados.

En el caso sometido a nuestra consideración se trata de un consorcio para ejecutar un contrato de obra de naturaleza mercantil por ser los llamados a realizarlo compañías anónimas constituidas con ese fin.

De acuerdo con el Art. 1.649 del Código Civil: "El contrato de sociedad es aquel por el cual dos o más personas convienen en contribuir, cada una con la propiedad o el uso de las cosas, o con su propia industria, a la realización de un fin económico común". Cuando dos personas acuerdan aunar sus esfuerzos contribuyendo con la propiedad de sus bienes, con sus recursos económicos y técnicos y con su propia industria, para la ejecución de un contrato de obra, actividad ésta que constituye el objeto que persiguen normalmente los socios, nos encontramos ante un contrato de sociedad de naturaleza mercantil.

El contrato de sociedad puede dar origen a la creación de una persona jurídica distinta a la de los que lo han constituido dependiendo de que dicho contrato, de ser civil, sea protocolizado en la Oficina Subalterna de registro correspondiente y, de ser mercantil, cumpla las formalidades exigidas por el Código de Comercio (artículo 1.651 y ordinal 3º del artículo 19 del Código Civil).

A los efectos de este dictamen que se refiere a un consorcio de naturaleza mercantil, se requiere analizar las normas contenidas en el Código de Comercio que regulan este tipo de relaciones para determinar su naturaleza jurídica.

De acuerdo con el artículo 201 del Código de Comercio, "Las compañías de comercio son de la especie siguiente:

1) La Compañía en nombre colectivo, en la cual las obligaciones sociales están garantizadas por la responsabilidad ilimitada y solidaria de todos los socios.

2) La Compañía en comandita, en la cual las obligaciones sociales están garantizadas por la responsabilidad ilimitada y solidaria de uno o más socios, llamados socios solidarios o comanditantes, y por la responsabilidad limitada a una suma determinada de uno o más socios llamados comanditarios. El capital de los comanditarios puede estar dividido en acciones.

3) La compañía anónima, en la cual las obligaciones sociales están garantizadas por un capital determinado y en la que los socios no están obligados sino por el monto de su acción.

4) La compañía de responsabilidad limitada, en la cual las obligaciones sociales están garantizadas por un capital determinado, dividido en cuotas de participación, las cuales no podrán estar representadas en ningún caso por acciones o títulos negociables”.

Como puede observarse, el Código de Comercio no prevé la existencia de los denominados consorcios, por lo que, en aplicación a lo afirmado respecto a la naturaleza de nuestro ordenamiento jurídico, es necesario encajar este tipo de contrato dentro de los que dan origen a los cuatro tipos de sociedades tipificadas en el artículo transcrito.

Debe excluirse que el consorcio pueda ser asimilado a una compañía anónima o de responsabilidad limitada, ya que, por lo menos en el que ha sido sometido a nuestro análisis, los componentes del mismo no están destinando una porción de su capital para limitar a éste la responsabilidad de los actos que realice. Por el contrario, en este género de sociedades, creadas para la ejecución de una obra determinada, lo que interesa al comitente es que todos los integrantes de la misma se responsabilicen ilimitadamente por la ejecución de los trabajos que se les encomienda. No sería necesario expresar en el contrato que constituye el consorcio que ellos se responsabilizan ilimitadamente por la ejecución de la obra ya que esta responsabilidad la prescriben las cláusulas mismas que usualmente conforman este género de negocios jurídicos. Tampoco sería necesario exigir una declaración expresa acerca de la solidaridad de los consorciados en la ejecución de la obra porque esta solidaridad está dada por la misma naturaleza del contrato que impone a todos los integrantes del consorcio la ejecución de la totalidad de la obra. Cosa distinta sería si en el contrato de obra se atribuyere a cada uno de los miembros del consorcio la ejecución de una parte de la misma, en cuyo caso el comitente podría exigirle a sus integrantes únicamente responsabilidad por la realización de la parte de la obra que se le ha encomendado específicamente. Esta segunda hipótesis es menos frecuente en la ejecución de obras en las cuales el comitente impone a todos los componentes del consorcio la ejecución de la totalidad de los trabajos que ella requiere.

Así pues, aun cuando en el anuncio de licitación o en el contrato de obra o en el contrato de consorcio, nada se dijere acerca de la responsabilidad ilimitada y solidaria de sus participantes, ella existiría en virtud de las cláusulas que normalmente regulan este género de contratos.

Las partes pueden, mediante acuerdos internos, regular la propia responsabilidad respecto a la ejecución de una parte determinada de la obra, pero ello en nada influye en la relación con el comitente, ni en la naturaleza jurídica del consorcio. En consecuencia, el consorcio no puede ser asimilado a una compañía anónima ni a una responsabilidad limitada. Esta afirmación cobra aun mayor peso si se piensa que, normalmente, el comitente exige al consorcio, para asignarle la ejecución de los trabajos, una declaración expresa acerca de la responsabilidad ilimitada y solidaria de sus componentes.

Tampoco puede asimilarse el consorcio a una sociedad en comandita simple o por acciones, ya que en ella se limita la responsabilidad de uno o varios de los socios, contrariamente a lo que ocurre con los consorcios en los cuales la responsabilidad de los socios, sea subsidiaria o solidaria, es siempre ilimitada.

Deberá necesariamente asimilarse al consorcio en el concepto de sociedad en nombre colectivo en las cuales la responsabilidad de la persona jurídica-compañía está garantizada por la responsabilidad solidaria ilimitada de los socios. De acuerdo con el artículo 228 del Código de Comercio, la responsabilidad ilimitada y solidaria de los socios no puede ser limitada por ninguna cláusula del contrato, norma ésta que acerca aun más al consorcio a este género de sociedades.

Cabe advertir que una de las peculiaridades de las sociedades en nombre colectivo respecto a los terceros es que éstos no podrán ejercer sus acciones contra los

socios sin haberlo hecho contra la sociedad (Art. 228 del Código de Comercio) lo que significa que la solidaridad de los socios en estas compañías es entre ellos respecto de las deudas que no hayan podido ser satisfechas con el patrimonio de la compañía, por lo que dicha responsabilidad, respecto a la compañía, es subsidiaria. Lo que ocurre con los consorcios que normalmente se constituyen para la ejecución de una determinada obra, es que los socios omiten la creación de un patrimonio propio del mismo mediante el aporte de determinados bienes, o sumas de dinero, de manera que tales bienes salgan de su patrimonio para ingresar al del consorcio, por lo que sus acreedores generalmente no tienen bienes propios de éste para ejecutar sus créditos y la aplicación de las medidas pertinentes suelen recaer sobre los bienes de los socios que, al ser dados en posesión al consorcio para la ejecución de la obra, suelen ser objeto de las medidas de ejecución respectiva. Diferente debe ser el comportamiento cuando dichos aportes se verifiquen o cuando el consorcio los adquiera para su patrimonio, ya que, en estos casos, antes de atacar al patrimonio de los socios del consorcio es necesario ejecutar el patrimonio de éste.

Estas consideraciones pierden su valor cuando al consorcio se le adjudica la ejecución de obras públicas, y en el contrato el comitente exige de sus miembros la responsabilidad solidaria con aquél y entre los socios.

Los razonamientos que anteceden adquieren plena vigencia cuando se cumplen las normas que establece el Código de Comercio para la adquisición de la personería jurídica consistentes en la inscripción y registro del documento constitutivo en el registro mercantil correspondiente y su sucesiva publicación, tal como lo dispone el ordinal 3º del artículo 19 del Código Civil y los artículos 212 y 219 del Código de Comercio. De no cumplirse con estas formalidades las sociedades se convierten en sociedades de hecho o irregulares queriendo decir esto que las normas establecidas en el contrato de sociedad no pueden ser opuestas a terceros, y la sociedad no adquiere una personería jurídica distinta a la de los socios.

El que un determinado consorcio sea calificado como sociedad de hecho o irregular no depende de que los socios sean considerados solidariamente responsables de las obligaciones que éste asume para con terceros, sino de que el contrato de sociedad haya sido o no registrado en el registro mercantil respectivo. Al respecto la Ley de Impuesto sobre la Renta nada puede "interpretar", como en efecto no lo hace, sino que parte del supuesto que una determinada sociedad sea considerada "de hecho" para aplicar un determinado régimen impositivo. Esta circunstancia de que el consorcio sea considerado o no como una sociedad de hecho, es intrascendente, ya que a los efectos de dicha ley, tanto las sociedades de hecho como las sociedades en nombre colectivo, tienen una manera de tributar semejante, salvo que revistan la forma de sociedades de capital. En ambos casos el sujeto del mismo no es ni la sociedad de hecho ni la sociedad en nombre colectivo sino sus socios. En consecuencia, cualquiera que sea la calificación que quiera dársele al consorcio, su manera de tributar es la misma, lo que está ratificado por el artículo 5º, parágrafo segundo y artículo 8 de la Ley de la materia, que así lo prevé concretamente.

Nos permitimos disentir de una opinión según la cual: "Cuando se exige que los miembros del consorcio sean solidariamente responsables, las obligaciones cesan de ser mancomunadas y, por lo tanto, podría interpretarse que exista una sociedad de hecho". Que la responsabilidad de los socios respecto a las obligaciones que asume el consorcio hacia terceros sea subsidiaria o solidaria, nada tiene que ver con las obligaciones de los consorciados de realizar conjuntamente, en su totalidad, una obra. La primera es una obligación de dar o pagar una suma de dinero al acreedor en el caso de incumplimiento de la obligación contraída y ésta, la ejecución de la obra, es una obligación de hacer que incumplida permite al comitente imponer su ejecución mediante equivalente o sea mediante la entrega de una suma de dinero que compense al acreedor del daño económico que le ha causado el incumplimiento de la obliga-

ción de hacer la obra. En otras palabras, los componentes del consorcio están siempre obligados a ejecutar "mancomunadamente" la obra, prescindiendo de que la responsabilidad económica de los socios por la ejecución de la misma sea subsidiaria o solidaria respecto a la responsabilidad económica del consorcio.

Con menor razón puede afirmarse que la exigencia a los socios del consorcio de asumir solidariamente la responsabilidad económica respecto a la ejecución de la obra convierta al consorcio en una sociedad de hecho o irregular. Lo que permite calificar a una determinada sociedad como de hecho o irregular es el incumplimiento de los requisitos que establece el Código Civil o el Código de Comercio para la constitución regular de una sociedad destinada a adquirir una personería jurídica distinta de la de sus participantes, como ya hemos expuesto en los párrafos precedentes.

Asimismo escapa a nuestra comprensión el razonamiento del dictamen según el cual "En este caso la Administración del Impuesto sobre la Renta es posible que interprete que el consorcio es una sociedad de hecho asimilada a una sociedad de capital". Prescindiendo de los razonamientos que anteceden, para que una determinada sociedad de hecho sea asimilada a una compañía de capitales, se requiere que la voluntad de las partes, manifestada en el contrato de sociedad, lo haya sido en el sentido de constituir una compañía anónima o una sociedad en comandita por acciones o de responsabilidad limitada, limitando la responsabilidad de los socios al aporte del capital de la compañía, creando acciones o cuotas, repartiendo las ganancias en forma de dividendo y que dicho contrato no haya sido registrado en la oficina de Registro Mercantil respectiva. La existencia de la solidaridad respecto al cumplimiento de una obligación interesa únicamente al derecho del acreedor de exigir el cumplimiento de la obligación al fiador quien no ha asumido su cumplimiento directo. Pero esta solidaridad en nada influye sobre la naturaleza jurídica del contrato o negocio jurídico mediante el cual se contrae la obligación. Concretamente, la naturaleza jurídica del consorcio, que es la que hemos establecido en este escrito y que la hace asimilable a una sociedad de personas como es la sociedad en nombre colectivo, no cambia por el hecho de que los socios se hagan solidariamente responsables de las obligaciones que asuma dicho consorcio. Este continúa siendo una sociedad de personas y lo único que varía es la relación con el acreedor el cual, en vez de tener un solo obligado principal (el consorcio) y varios obligados subsidiarios (los socios) tiene varios obligados principales (consorcio más socios).

Por las consideraciones expuestas debemos concluir que la administración del Impuesto sobre la Renta no puede asimilar el consorcio a una compañía de capitales de hecho por la circunstancia de que los socios sean solidariamente responsables de las obligaciones que asuma el consorcio, de allí que no pueda exigir el pago del impuesto respectivo a esta sociedad de hecho y sucesivamente pechar nuevamente, por los mismos ingresos, a los componentes del consorcio.