

---

# RÉGIMEN FISCAL DE LOS CONJUNTOS ECONÓMICOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO

## TAX SYSTEM OF ECONOMIC UNITS IN THE VENEZUELAN LEGAL SYSTEM

Jesús A. Sol Gil(\*) y Rosa O. Caballero P(\*\*)

Fecha de recepción: 11 de diciembre de 2018

Fecha de aprobación: 14 de enero de 2019

Página inicial: 73

Página final: 92

**Resumen:** La presente Comunicación Técnica abordará el régimen legal general y el régimen fiscal de las formas asociativas de mayor preferencia en el ordenamiento jurídico venezolano, esto es, los consorcios o *joint venture* y el contrato de cuenta en participación. Si bien estas formas asociativas carecen de personalidad jurídica y no tienen patrimonio propio, no ocurre lo mismo con las sociedades que los integran, las cuales asumen esa situación de hecho de forma deliberada, para maximizar sus recursos o potenciar su empresa. En cualquier caso, esta situación demanda la atención de los ordenamientos jurídicos, en aras de evitar que tales estructuras vulneren la obligación constitucional al común sostenimiento de las cargas públicas, ello sin perjuicio de que el propio aparatage normativo, garantice el pleno respeto a la capacidad contributiva de tales grupos, tanto en lo que respecta a la aplicación del tributo propiamente dicho, como a la base imponible a considerar por el respectivo grupo.

---

(\*) Abogado Especialista en Derecho Financiero y Tributario, Profesor de las Universidades central de Venezuela y de los Andes, miembro de número y ex-Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario para los períodos 2011-2013 y 2013-2015, ex-Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario 2006-2009 y ex-Coordinador de la Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, miembro de la IFA. Socio del Despacho de Abogados Hoet Peláez Castillo & Duque.

(\*\*) Abogada egresada de la Universidad Central de Venezuela 2004. Especialista en Derecho Tributario, Mención Honorífica, Universidad Central de Venezuela 2011. Estudios en la Especialización de Derecho Procesal, Universidad Central de Venezuela 2005-2007. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Abogada del Despacho de Abogados Hoet Peláez Castillo & Duque.

---

**Palabras Clave:** Grupos económicos, consorcios, contratos de cuenta en participación, régimen fiscal, capacidad económica, imposición, Código Orgánico Tributario.

**Abstract:** This Technical Communication will address the general legal and tax regime of the most preferable forms of association in the Venezuelan legal system, i.e. consortia or joint ventures and the joint account agreement. Although these forms of association do not have legal personality and do not have their own assets, this is not the case with the companies that make up these associations, which deliberately assume this de facto situation in order to maximize their resources or strengthen their business. In any case, this situation demands the attention of the legal systems, in order to avoid that such structures violate the constitutional obligation to sustain public charges, without prejudice to the fact that the regulatory framework itself guarantees full respect for the contributory capacity of such groups, both with regard to the application of the tax itself, as well as the taxable base to be considered by the respective group.

**Keywords:** Economic groups, consortia, joint account agreements, tax system, economic capacity, taxation, Organic Tax Code.

**Sumario:** 1. Introducción. 2. Aptitud económica de pago público de los grupos económicos. 3. Régimen legal general de los grupos económicos que carecen de personalidad jurídica propia en Venezuela. a. Consorcios o *joint venture*. b. Contrato de cuenta en participación. 4. Tratamiento fiscal aplicable a estos grupos económicos. ➤ Código orgánico tributario venezolano (COT). 4.1. Consorcios o *joint venture*. 4.1.1. Régimen de los consorcios a la luz del Impuesto Sobre la Renta (ISLR). 4.1.2. Régimen de los consorcios a la luz del Impuesto al Valor Agregado (IVA). 4.2. Contrato de cuenta en participación. 4.2.1. Régimen del Impuesto sobre la Renta (ISLR) de los contrato de cuenta en participación. 4.2.2. Régimen de los contrato de cuenta en participación a la luz del Impuesto al Valor Agregado (IVA). 5. Nuestra posición. 6. Conclusiones. 7. Recomendaciones.

---

## 1. Introducción

El constante desarrollo y el dinamismo de las diversas actividades económicas en el mundo globalizado de nuestros días inspiran al ILADT a abordar en estas Jornadas el tratamiento fiscal que los países miembros de este Instituto proveen a las unidades económicas, a fin de determinar si aquéllos resultan suficientes, brindan una seguridad jurídica mínima y evitan lesiones a los derechos de terceros.

Los sistemas impositivos no pueden permanecer ni ajenos, ni estáticos, ante ese dinamismo empresarial y ello justifica la consagración de toda una normativa tendiente evitar que tales estructuras vulneren la obligación constitucional al común sostenimiento de las cargas públicas<sup>(1)</sup>, pero que garantice también que la capacidad contributiva de estos grupos no será comprometida ni en lo que respecta a la aplicación del tributo propiamente dicho, ni en la base imponible que corresponda al grupo.

Estas organizaciones empresariales se ven materializadas en lo que comúnmente se conoce como *grupos de sociedades*, el cual ha sido definido por el Dr. MORLES HERNÁNDEZ como “un conjunto de sociedades cuyos órganos de administración actúan con una orientación económica unitaria en virtud de responder a la misma influencia dominante o de control”<sup>(2)</sup>.

Estos grupos de sociedades en líneas generales, carecen de personalidad jurídica, no tienen patrimonio propio, siendo distinto el caso de las sociedades que lo integran, quienes de forma deliberada asumen esa situación de hecho por razones de diversa naturaleza como lo son: el aumento de la capacidad productiva, las alianzas tecnológicas, el intercambio de recursos destinados a lograr una mayor producción de bienes o un mejor funcionamiento de la empresa y el incremento de los ingresos, entre otras.

En todo caso, observamos que la implementación de estos especiales grupos societarios mantiene plena vigencia en la actualidad y más aún en los países de economía de relativo desarrollo. Esta consideración es compartida por los Dres. ACEDO MENDOZA y ACEDO DE LEPERVANCHE, quienes apuntaron que “los agrupamientos económicos son una necesidad para lograr conquistas que escapan a la empresa individual –privada o pública– y muy especialmente para proteger a la empresa y al capital nacional contra la penetración extranjera”<sup>3</sup>.

Partiendo de las notas que anteceden, la presente Comunicación Técnica abordará parte de los aspectos fijados en las directrices trazadas por el Relator General Dr. Juan Antonio Pérez Pérez, esto es, el régimen impositivo interno venezolano aplicable a dos de las formas asociativas que resultan de mayor preferencia en nuestro sistema, como lo son: **(i)** los consorcios o

---

(1) “**Artículo 316. CRBV.** *El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.*”

(2) MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo. “Curso de Derecho Mercantil. Las Sociedades Mercantiles”. Publicaciones Universidad Católica Andrés Bello. 9ª Edición. Caracas, 2007. Pág. 1.763.

(3) ACEDO MENDOZA, Manuel y ACEDO DE LEPERVANCHE, Luisa. “La Sociedad Anónima”. Vadell Hermanos Editores. 3ª edición. Caracas, 2000. Pág. 73.

---

*joint venture* y **(ii)** el contrato de cuenta en participación, previa consideración de dos cuestiones fundamentales para la mejor comprensión de este estudio, a saber: **(i)** la capacidad económica de estos grupos como requisito *sine qua non* para concurrir al común sostenimiento de las cargas públicas y **(ii)** el régimen legal general de estos grupos en el ordenamiento jurídico venezolano<sup>(4)</sup>.

Presentaremos unas consideraciones que suponen, en criterio de quienes suscriben, un cambio de paradigma en la tradicional regulación que en Venezuela se ha dado a estas formas asociativas, regulación que en estos tiempos, además de resultar escasa e insuficiente, provoca una clara inseguridad jurídica en los agentes económicos que opten por asumir estos esquemas asociativos y que igualmente llega a comprometer el principio de la capacidad contributiva, asumiendo que la capacidad económica es una sola y debe observarse de manera global en función del conglomerado empresarial, cuestión que, como bien apuntó el Dr. MORLES HERNÁNDEZ, justificaría entonces que el grupo económico sea elevado a la categoría de sujeto autónomo de carácter jurídico tributario<sup>(5)</sup>.

Esta propuesta que se presenta debería conducir a una eventual reforma de los actuales regímenes de imposición a la renta y al valor agregado, siguiendo la línea planteada por el Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID (MCT/OEA-BID)<sup>(6)</sup> y recogida por el Código Tributario venezolano (COT) desde el primigenio de 1982, que reconozca la condición de sujeto pasivo independiente de las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, propuesta que, además de facilitar las labores de control fiscal de la Administración Tributaria, conduciría a una mayor coherencia contable entre las sociedades que conforman el grupo económico y el grupo propiamente dicho, fomentaría la protección de la capacidad contributiva del ente y plantearía una regulación más sólida en lo que respecta a la responsabilidad directa de estos grupos frente a acreedores, terceros y a la Administración Tributaria.

## **2. Aptitud Económica de Pago Público de los Grupos Económicos<sup>(7)</sup>**

El reconocimiento de la condición de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, con independencia de la personalidad jurídica del ente desde el punto de vista del derecho privado,

---

(4) La presente Comunicación Técnica complementa la Relatoría Nacional de Venezuela presentada por el Profesor Juan Carlos Castillo, la cual abordará los antecedentes históricos del tratamiento de los grupos empresariales, la eliminación de la consolidación de rentas en Venezuela en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991 y el tratamiento de grupos económicos internacionales, entre otros aspectos.

(5) MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo. “*La Regulación Fragmentaria de los Grupos de Sociedades y su Repercusión en la Jurisprudencia*” en: *Derecho de Grupos de Sociedades. Centro de Investigaciones Jurídicas de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. Anauro Ediciones C.A. Caracas-Venezuela. 2005. Pág. 41.

(6) Washington, D.C., Septiembre 1.967.

(7) Acertadamente el maestro VILLEGAS ha señalado que la capacidad contributiva supone una aptitud económica de pago público, con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica y que surge independientemente de la capacidad e incapacidad del ente o sujeto, a la luz del derecho privado.

---

parece zanjar la discusión relativa a la capacidad ético-económica de contribuir al común sostenimiento de las cargas públicas de estos grupos económicos.

En efecto, la “capacidad” a que refiere el derecho tributario, no guarda relación con el concepto de “capacidad” empleado por el resto del derecho y es que, como bien lo afirmó LUQUI “más que de capacidad –en el sentido del derecho común– se podría hablar de una aptitud frente al Estado para contribuir a su sostenimiento (...) para crear la obligación tributaria no es necesaria otra voluntad que la del Estado, manifestada por medio de la ley (...) de ahí que no sea necesario que el sujeto pasivo de la obligación (contribuyente) sea capaz en el sentido de la ley civil (...) y no es ello necesario porque no interesa su voluntad para crear la obligación. Por eso los incapaces para la ley común son sujetos pasivos de la obligación tributaria materialmente considerada”<sup>(8)</sup>.

En esa misma línea señala VILLEGAS que “lo que primordialmente tiene en cuenta el legislador tributario es la posesión de una autonomía patrimonial tal que les posibilite encuadrarse fácticamente en las hipótesis normativas asumidas como hechos imponibles”<sup>(9)</sup>.

A modo de complemento, señala JARACH que “el concepto de capacidad contributiva deriva de la misma naturaleza del hecho imponible y se resuelve en el criterio de atribución de éste al contribuyente. En efecto, la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles”<sup>(10)</sup>.

De igual modo, en Venezuela encontramos la opinión del catedrático PARRA PÉREZ, conforme a la cual: “La doctrina está conteste en que el reconocimiento de una personería propia del derecho tributario a ciertos entes no es caprichoso, sino que deben darse ciertas condiciones para que pueda hablarse de un sujeto de derecho especial. La primera de ellas es que exista **unidad económica**, aunque haya diversidad jurídica, la segunda, que el ente tenga **patrimonio** en el sentido de que pueda poseer riqueza propia (renta o patrimonio) que sirva de base a la capacidad contributiva aunque la titularidad jurídica de esos bienes no sea propia, por último, que tenga **autonomía funcional** en el sentido en que se le puedan atribuir actos, contratos y negocios en general aunque jurídicamente tales actos sean realizados por otros”<sup>(11)</sup>.

De manera que, cuando el legislador estructura el hecho imponible, no lo hace en función, ni considerando, la capacidad del sujeto o ente conforme al derecho común, sino que, por el

---

(8) LUQUI, Juan Carlos. *La Obligación Tributaria*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1989. Pp. 204 y 205.

(9) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial ASTREA. Buenos Aires, Argentina. 2002. Pág. 332.

(10) JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. Buenos Aires, Argentina. 1982. Pág. 190.

(11) PARRA PÉREZ, Jaime en dictamen de fecha 20 de diciembre de 1996. Cita extraída del trabajo de CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal. “Régimen Impositivo de los Grupos de Sociedades en el Ordenamiento Jurídico Venezolano” en: *Derecho de Grupos de Sociedades. Centro de Investigaciones Jurídicas de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. Anauro Ediciones C.A. Caracas-Venezuela. 2005. Pág. 303.

---

contrario, identifica el hecho o situación de contenido económico, quedando la persona que realiza el hecho generador sujeta a la relación jurídica tributaria.

Lo expuesto, evidencia entonces que, la doctrina latinoamericana ha sido conteste en admitir la existencia de sujetos de derecho carentes de personalidad jurídica, pero susceptibles de ser considerados sujetos pasivos de la obligación tributaria, siempre que exista una manifestación de riqueza que gravar y una norma que reconozca la condición de sujeto pasivo sobre ese ente o unidad económica.

Esta posición –conforme se detallará más adelante– es recogida en el ordenamiento jurídico tributario venezolano desde el primigenio Código Tributario de 1982 y se mantiene hasta la fecha, al reconocer capacidad contributiva a los entes sin personalidad jurídica, que constituyen una unidad económica, dispongan de patrimonio y detenten autonomía funcional. Lo propio sucede con las leyes de que rigen el Impuesto a la Renta y al Valor Agregado, que incluyen entre los sujetos pasivos de esos tributos a estos entes sin personalidad jurídica.

### **3. Régimen Legal General de los Grupos Económicos que carecen de Personalidad Jurídica Propia en Venezuela**

Como hemos indicado, la presente comunicación técnica no comprende el tratamiento de consolidación fiscal de grupos económicos, que en Venezuela se estableció en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, pero se suprimió en la reforma de 1991, en la que se consideraba una entidad *holding* con sus filiales, siendo cada una, entidad con personalidad jurídica propia.

En la actualidad en Venezuela los grupos económicos carecen de personalidad jurídica y las formas más comunes de estos grupos vienen representadas por los consorcios o *joint venture* y los contratos de cuentas en participación, figuras que, aunque tienen rasgos que permiten diferenciarlas, presentan ciertas notas comunes por ser estructuras accidentales que nacen de una relación contractual en las que existe una comunidad de intereses representado usualmente en un objetivo de naturaleza económica y que tienen a su cargo la ejecución de una operación única o determinada que justifica su nacimiento.

Así, presentaremos de seguidas el régimen que le es aplicable desde la perspectiva del derecho mercantil venezolano.

#### **a. Consorcios o *joint venture***

Los consorcios constituyen lo que la doctrina mercantilista define como sociedades irregulares o de hecho; es decir, que carecen de personalidad jurídica propia, pues constituyen agrupaciones empresariales de hecho unidas para realizar una actividad específica y de corta duración, figura generalmente utilizada por los inversionista para efectuar un proyecto en específico y que, por carecer de personalidad jurídica, conduce a que su creación y disolución se efectúa de forma privada y sencilla.

Desde el punto de vista económico, el contrato de consorcio tiene un especial tratamiento jurídico por cuanto constituye, sin duda alguna, un vehículo de importancia para desarrollar

---

estructuras de negocios, de allí que el tema de su tratamiento jurídico en materia tributaria –entiéndase en materia de Impuesto sobre la Renta (ISLR) e Impuesto al Valor Agregado (IVA)– tenga una trascendental significación práctica como se señalará más adelante.

No obstante, la determinación de la naturaleza y el sentido general del contrato de consorcio, no resulta sencilla, esto entre otras cosas, por su escasa regulación, a lo que se agrega que las referencias del derecho comparado que pudieran otorgar ciertas luces sobre el régimen aplicable, obedecen, en parte, a realidades normativas diferentes y muy diversas en su contenido, por lo que, en nuestra opinión mantiene vigencia la posición del jurista colombiano CABALLERO SIERRA, en el sentido de que, “entre los variados aspectos que ofrece el proceso de integración empresarial, la constitución de consorcios es uno de los más complejos y difíciles de precisar, en vista de la dificultad para sistematizar todas las variantes y diversas combinaciones que, económica y jurídicamente, pueden presentarse, así como los diversos conflictos que el mismo, ya constituido, suscita”<sup>(12)</sup>.

En el derecho venezolano, la figura del consorcio no ha recibido tratamiento especial, ni se han desarrollado normas que rijan los contratos consorciales, siendo que la única definición legal de “*consorcio*” contemplada en la legislación venezolana, es la que se encuentra contenida en el segundo aparte del artículo 10 de la Ley de ISLR conforme al cual: “se consideran como consorcios a las agrupaciones empresariales, constituida por personas jurídicas, que tiene por objeto realizar una actividad económica específica en forma mancomunada”.

Así pues, los consorcios han sido definidos como uniones o agrupaciones contractuales de empresas, con el fin de desarrollar un negocio o actividad económica específica, que suponen alianzas empresariales, que respetan la identidad y personalidad jurídica de cada una de las partes contratantes, sin que opere la transformación, conversión o disolución de ninguna de ellas y sin que dicha figura constituya por sí misma un ente jurídico que pueda ser titular de obligaciones y derechos, pues como indicamos anteriormente carecen de personalidad jurídica propia.

De igual forma, partiendo del análisis de la posición que la doctrina nacional ha esbozado sobre esta figura asociativa y de algunas normas tributarias que aluden a los consorcios, las cuales serán abordadas separadamente en la presente Comunicación Técnica, podemos afirmar que el contrato de consorcio no da lugar al nacimiento de una sociedad mercantil con personalidad jurídica y patrimonio propio, pues como indicamos, los consorcios carecen de personalidad jurídica propia, lo que conduce a todas las obligaciones que asume son imputables directamente a las empresas consorciadas, las cuales se encuentran obligadas solidariamente y en forma mancomunada frente a los acreedores o contratantes del consorcio.

Así pues, los consorcios constituyen lo que la doctrina internacional califica como entes sin personalidad jurídica propia e independiente, de allí que sean entes transparentes desde el punto de vista de obligaciones, vale decir, no son sujetos de obligaciones ni de derechos, y sólo ostentan la condición de responsables solidarios de las obligaciones de los consortes

---

(12) CABALLERO SIERRA, Gaspar. “Los Consorcios Públicos y Privados.” Editorial Temis, 1985. Bogotá, Colombia. Pág. 83.

---

derivadas de las actividades que desarrollen a través de tal figura asociativa, solidaridad que dependerá del tipo de obligaciones, a diferencia del ámbito tributario, en la que la solidaridad aplica por así disponerlo expresamente la Ley.

## **b. Contrato de Cuenta en Participación**

Conforme al artículo 359 del Código de Comercio venezolano (C.Com.) los contratos de cuenta en participación “son aquellos en que un comerciante o una compañía mercantil, da a una o más persona participación en las utilidades o pérdidas de una o más operaciones o de todas las de su comercio”.

El concepto de asociación desde principio de siglo pasado (artículo 1 de la Ley francesa de sociedades) es definido como “el contrato entre varias personas en donde aportan en común su actividad, ingresos o capitales con el fin de partir beneficios”.

Este tipo de contratos es calificado por la doctrina como una asociación de tipo irregular o de hecho por carecer de personalidad jurídica propia, en la cual un comerciante proporciona a una o más personas la participación dentro de las utilidades o pérdidas de una o más operaciones o de todas las de la compañía.

La conformación de estas asociaciones, carentes de personalidad jurídica, generalmente se produce ante la naturaleza o breve duración del objeto social, donde no conviene la constitución de una sociedad con personalidad jurídica o por cualquier otra razón de índole económica.

Los requisitos que deben cumplir este tipo de contrato son los siguientes: **(i)** que las actividades tengan un objeto cierto, objeto que además debe coincidir con uno, alguno o todos los negocios del asociante<sup>(13)</sup>, **(ii)** que sean lícitas las operaciones comerciales, **(iii)** que el asociante y el asociado tengan capacidad y, **(iv)** que conste por documento, este requisito se estableció a fin de evitar que se lograsen beneficios o distribución de las pérdidas en aquellos casos en los que nunca hubo asociación.

En lo que respecta a los aportes, se observa que no es un requisito esencial a la validez de la cuenta, y aunque en la mayor parte de los casos hay un aporte con el cual ingresan los asociados a la cuenta, encontramos que, en tales supuestos, los participantes mantienen un derecho de propiedad “limitado” sobre los bienes aportados conforme a lo establecido en el artículo 361 del C.Com. venezolano<sup>(14)</sup>, y es que, en principio, asociante y asociado pierden el derecho de propiedad de los bienes aportados, salvo que en el contrato se convenga la obligación de restitución de los mismos.

---

(13) En todo caso, compartimos con Marcel IMERY, que el asociante gestor sigue siendo el dueño de los negocios objeto del contrato, por lo que mantiene su gestión y es el responsable del negocio de cara a los contratantes y a la Administración Tributaria.

(14) **“Artículo 361. C.Com. Los participantes no tienen ningún derecho de propiedad sobre las cosas objeto de la asociación, aunque hayan sido aportados por ellos. Sus derechos están limitados a obtener cuenta de los fondos que han aportado y de las pérdidas y ganancias habidas, pero podrán estipular en sus relaciones con los asociados que estos le restituyan las cosas aportadas por ellos y en su defecto, les indemnicen daños y perjuicios”** (Subrayado nuestro).

---

Corolario de lo expuesto es que: **(i)** los bienes pasan a formar parte al patrimonio del socio en cuyo nombre se contrata, **(ii)** la restitución de bienes al participante sólo tendrá lugar para el caso de los inmuebles, cuando la propiedad de los mismos le sea oponible ante terceros, **(iii)** si es imposible la restitución por culpa del asociante, éste debe indemnizar al participante por daños y perjuicios causados, **(iv)** en los casos de quiebra, concurren los participantes como acreedores con respecto a los bienes aportados una vez disminuida su cuota de participación en las pérdidas.

En relación a la composición o estructura de las cuentas en participación, éstas no difieren sustancialmente de otras formas contractuales. En primer lugar, supone la concurrencia de la voluntad de, al menos, dos sujetos que pueden ser o no comerciantes, personas jurídicas o naturales y usualmente tienen una vigencia temporal, aunque nada obsta para que el contrato sea a tiempo indeterminado.

En lo que respecta a la relación entre asociante y asociado acertadamente señala CÓRDOVA VÁSQUEZ que estos sujetos “mantienen una relación estrictamente bilateral, sin relacionarse el uno con los acreedores, deudores o demás asociados del otro, ni tampoco relacionado a la cuenta de participación con los terceros, puesto que la misma no puede ser considerada como un ente jurídico distinto a los sujetos que la estatuyen”<sup>(15)</sup>.

Para el caso de las relaciones de los asociados con terceros, encontramos que la asociación en participación no admite representación dada la falta de personalidad jurídica, por lo que el *socio aparente* contrata en nombre propio y los acreedores de la asociación tienen derecho de ejercer acción sobre los bienes de la asociación aportados por los participantes, sujetos ajenos a la misma, por lo que no existe diferenciación entre los acreedores de la asociación y los del socio aparente<sup>(16)</sup>.

En todo caso, como se indicó previamente, en este tipo de contratos prevalece el principio de libre voluntad de las partes, siempre que tal libertad no infrinja las normas fundamentales contenidas en el C.Com. venezolano. Así, esta libertad contractual resulta fundamental no sólo en lo que respecta a la restitución de la propiedad de los bienes aportados a la asociación, sino también en cuestiones no menos trascendentales como lo son la distribución de las ganancias y pérdidas que resulten de la explotación de la actividad desarrollada por la asociación, siendo que, si nada se establece se entiende que el porcentaje es proporcional al que se ha concedido al participante con respecto a los beneficios.

Sobre la participación en los resultados, se observa que la doctrina patria ha sido conteste en señalar que tal participación debe ser sobre los resultados positivos o negativos que

---

(15) CÓRDOVA VÁSQUEZ, Jesús, D' ASCOLI CENTENO, Humberto y RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro. “Régimen de las Cuentas en Participación en la Ley de Impuesto sobre la Renta” en: *50 Años de la Revista de Derecho Tributario. Compilación de Estudios publicados en las Revistas N° 51 a la N° 100. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)*. Editorial LEGIS. Caracas-Venezuela. 2014. Pág. 255.

(16) CÓRDOVA VÁSQUEZ, Jesús, D' ASCOLI CENTENO, Humberto y RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro. “Régimen de las Cuentas en Participación en la Ley de Impuesto sobre la Renta” en: *50 Años de la Revista de Derecho Tributario. Compilación de Estudios publicados en las Revistas N° 51 a la N° 100. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)*. Ob. Cit. Pág. 256.

---

deriven de la gestión del negocio y no sobre montos o cantidades fijas garantizadas. De igual forma, los resultados negativos deben ser compartidos entre asociante y asociado y no asumirlo una sola de las partes, siendo válido que la pérdida de la asociada sea proporcional a la cantidad aportada a la cuenta.

Por último, en lo que respecta a la disolución, observamos como causales las causales más frecuentes de disolución, la expiración del tiempo pactado, la insolvencia de uno de los socios, por manifestación expresa de voluntad por parte de uno de los asociados y por terminación del objeto del contrato.

#### **4. Tratamiento Fiscal aplicable a estos grupos económicos**

A efectos de cumplir con los extremos y formalidades establecidos para la presentación de estos trabajos, la presente Comunicación Técnica estará circunscrita al régimen impositivo aplicable a los dos grupos societarios más comunes y de mayor importancia en nuestro ordenamiento interno, comprendiendo en él los dos tributos más importantes del elenco de los contenidos en el sistema tributario venezolano, como lo son el ISLR y el IVA. Previo a ello, nos referiremos al régimen tributario general que resulta común a estos grupos económicos.

##### **➤ “Código Orgánico Tributario Venezolano (COT)**

Desde el primigenio Código Tributario de 1982 –inspirado en el Modelo OEA-BID– sus posteriores reformas de los años 1992, 1994, 2001, hasta el vigente promulgado en el año 2014, la legislación fiscal venezolana ha considerado como sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible, tanto a los consorcios, como al contrato de asociación en participación.

En efecto, dispone el artículo 22 del referido Código, que son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible, pudiendo recaer dicha condición en las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tenga autonomía funcional.

Esta disposición que se ha mantenido en nuestro ordenamiento interno desde su consagración en la codificación tributaria en Venezuela, deviene –en idénticos términos– del artículo 24 del Modelo de Código Tributario OEA-BID<sup>(17)</sup>, que también considera como contribuyentes a aquellas entidades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio propio y tenga autonomía funcional, como las sociedades de hecho, las fundaciones, agrupaciones empresariales y sociedades anónimas antes de lograr la autorización legal.

Estas agrupaciones como sujetos pasivos, aun siendo entes colectivos no reconocidos por otras ramas del derecho, tendrán entonces, desde la perspectiva tributaria, una serie de obligaciones como el pago de tributos y el cumplimiento de deberes formales establecidos en la normativa fiscal.

Por tanto, es perfectamente posible que un ente que carezca de personalidad jurídica sea considerado como sujeto pasivo a efectos tributarios y así puede preverlo la normativa

---

(17) Washington, D.C., Septiembre 1.967.

---

aplicable a un respectivo tributo, en relación a aquellos sujetos respecto de los cuales se verifique el hecho imponible o presupuesto establecido en la ley, cuya realización genera el nacimiento de la obligación tributaria.

Así, nuestro ordenamiento interno, mediante una ficción jurídica y en virtud de la autonomía del derecho tributario dentro de la unidad del derecho positivo y adjetivo, reconoce la condición de sujeto pasivo a estos entes colectivo que carecen de personalidad jurídica –como el caso de los consorcios y el contrato de cuentas en participación– y es que, efectivamente, la tributación no puede ser indiferente ante estos fenómenos económicos, y más si tras estas formas se encierran manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravadas.

Por último, en el caso venezolano observamos igualmente como una categoría de contribuyentes equiparable a las antes citadas, a las herencias yacentes<sup>(18)</sup> y, para finales de siglo XX en virtud de la apertura internacional de las inversiones en el sector de los hidrocarburos las llamadas “mancomunidades petroleras”, figura que desapareció a partir del año 2005 con la creación por parte del Estado venezolano de las denominadas empresas mixtas.

#### **4.1. Consorcios o *joint venture***

Como se indicó previamente, el consorcio es definido como una agrupación empresarial constituida por personas jurídicas que tienen por objeto realizar una actividad económica específica en forma mancomunada, veamos su régimen de imposición a la renta y al valor agregado.

##### **4.1.1. Régimen de los Consorcios a la luz Del Impuesto sobre la Renta (ISLR)**

A los efectos de la determinación y pago del Impuesto a la Renta en Venezuela, la Ley que rige este tributo asimila a los consorcios, al mismo tratamiento que les provee a las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, a las comunidades y a cualquier otra sociedad de personas, en el sentido de que el grupo societario no están sujetos *per se* al impuesto por sus enriquecimientos netos, en razón de que el gravamen se cobrará en cabeza de los consortes, no obstante, están sometidos al régimen de determinación de enriquecimientos neto (ganancia fiscal) o pérdidas, según el caso, aplicable a los contribuyentes, en virtud de lo establecido en la Ley que rige este impuesto.

Así, conforme a lo establecido en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Venezuela, están sometidos al régimen impositivo, las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.

A modo de complemento, el artículo 10 de la referida Ley, establece que las sociedades y comunidades antes referidas, no estarán sujetas al pago del impuesto por sus enriquecimientos netos, en razón de que el gravamen se cobrará en cabeza de los socios o comuneros,

---

(18) Nuestro ordenamiento interno, considera como herencia yacente a la situación en la cual se encuentra el patrimonio hereditario desde el fallecimiento del causante, hasta la aceptación de la herencia por parte de los sucesores.

---

pero están sometidas al régimen de esa Ley para la determinación de sus enriquecimientos, así como a las obligaciones de control y fiscalización que ella establece y responderán solidariamente del pago del impuesto que, con motivo de las participaciones, corresponda pagar a sus socios o comuneros. La suma de las participaciones que deberán declarar los socios o comuneros será igual al monto de los enriquecimientos obtenidos en el correspondiente ejercicio por tales sociedades o comunidades. A igual régimen estarán sometidos los consorcios.

En lo que respecta al control fiscal, observamos que los integrantes del consorcio o comuneros, tienen la obligación de designar un representante a estos efectos, quien se encargará de determinar los enriquecimientos o pérdidas del consorcio o comunidad, de informar a la Administración Tributaria de la forma de repartición de utilidades o pérdidas, de identificar cada una de las partes contratantes con su respectivo número de identificación fiscal y domicilio fiscal, así como de presentar la declaración de rentas a efectos de control fiscal.

No obstante, el consorcio, debe cumplir con una serie de deberes formales, entre las cuales destacan: **(i)** la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes en Venezuela, denominado Registro de Información Fiscal (RIF), **(ii)** la presentación de la declaración de rentas a efectos de control fiscal, **(iii)** la obligación de llevar su propia contabilidad, que servirá de base para preparar su declaración de rentas y, **(iv)** practicar las retenciones del impuesto conforme la Ley y su Reglamento.

Desde el punto de vista práctico, a los efectos de cumplimiento de deberes formales y agentes de retención, los consorcios tienen el mismo tratamiento al de cualquier contribuyente con personalidad jurídica, pero en cuanto a la obligación material del pago de la obligación principal del tributo, corresponde a los consortes o participantes en su porcentaje de participación y, en caso de pérdidas fiscales, aquéllas son transferidas a éstos igualmente según su porcentaje de participación.

De manera que, las entidades que operen bajo la figura del consorcio deben imputar los enriquecimientos generados con ocasión a la explotación de la actividad de forma independiente; es decir, en cada uno de los ejercicios fiscales que corresponda a la sociedad y estarán sujetos al pago del impuesto en cabeza de cada uno de sus integrantes, a los cuales les será aplicable el régimen fiscal que les corresponda según su propia naturaleza y las actividades individuales que desarrollen.

La consideración que antecede, es consistente con el criterio manejado hasta la presente fecha por la Administración Tributaria venezolana, conforme al cual, cada una de las empresas integrantes del consorcio debe, a los efectos fiscales del impuesto a la renta, imputar los montos correspondientes al enriquecimiento neto o pérdida obtenidos con ocasión de la agrupación, directamente a los ejercicios fiscales de cada una de ellas, vale decir, están sujetas a tributar en nombre propio y no bajo la figura del consorcio<sup>(19)</sup>.

En efecto, los consorcios constituyen lo que la doctrina internacional tributaria ha calificado como entes transparentes desde el punto de vista de nuestro Impuesto sobre la Renta, vale decir, no son contribuyentes de este tributo por lo que no es posible determinar el monto del impuesto a pagar en su cabeza, y sólo ostentan la condición de responsables solidarios de las

---

(19) consulta evacuada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 02 de julio de 1997, bajo el N° GJT-2002161.

---

obligaciones tributarias de los consortes derivadas de las actividades que desarrollen a través de tal figura asociativa, solidaridad que como ha sido considerado por la propia Administración Tributaria, es de naturaleza subsidiaria, conforme se desprende también del numeral 3º del artículo 28 del Código Orgánico Tributario venezolano<sup>(20)</sup>, conforme al cual son responsables solidarios, entre otros, los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.

Como lo ha señalado el Dr. CARMONA BORJAS, “la solidaridad en materia tributaria entre el consorcio y los consorciados se caracteriza por ser subsidiaria, en tanto la Administración Tributaria deberá acudir en primera instancia a estos y en segundo lugar al consorcio”<sup>(21)</sup> idea que este autor complementa con una cita del maestro PARRA PÉREZ quien sobre esta solidaridad señaló que “por efecto de la dicotomía que presenta la atribución de personalidad jurídica en el campo tributario y en el derecho común, los bienes con que trafica el consorcio y los actos que él realiza están jurídicamente titulados a nombre de los consortes, pero tributariamente pertenecen al consorcio”, siendo por ello posible atribuirle responsabilidad solidaria en el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por último, vale señalar que estos grupos societarios están sometidos igualmente a la posibilidad de que la Administración Tributaria desconozca el tipo de forma asociativa asumida por aplicación de la norma general anti-elusiva contenida en el artículo 16 del en el referido Código Tributario en Venezuela, dejando a un lado la independencia jurídica del contribuyente.

En todo caso, esa discrecionalidad a favor de la Administración Tributaria para el desconocimiento de la forma asociativa adoptada por los contribuyentes, sólo operaría respecto de aquéllos supuestos en que: **(i)** la forma escogida sea manifiestamente incompatible con la realidad económica perseguida por los sujetos, **(ii)** se verifique una disminución ilegítima en la obligación tributaria, **(iii)** el desconocimiento de la forma adoptada, derive de la debida sustanciación de un procedimiento administrativo con todas las garantías para el contribuyente y, **(iv)** la Administración Tributaria, indique entonces, la calificación de la forma asociativa adecuada para explotar el negocio.

#### 4.1.2. Régimen de los Consorcios a la luz Del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El artículo 1 de la Ley del IVA establece que los consorcios califican como contribuyentes de ese impuesto, siempre que realicen las actividades o hechos imposables previstos en la Ley que rige en Venezuela dicha exacción. Así, la Ley del IVA venezolana, a diferencia de la Ley que rige la imposición a la renta, reconoce al consorcio como contribuyente, tal reconocimiento se corresponde con la regulación del Código Tributario venezolano que, conforme se indicó

---

(20) “**Artículo 28. COT.** Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:  
(...)

3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica. (...)”.

(21) CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal. “Régimen Impositivo de los Grupos de Sociedades en el Ordenamiento Jurídico Venezolano” en: *Derecho de Grupos de Sociedades. Centro de Investigaciones Jurídicas de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Ob. Cit.* Pág. 303.

---

previamente, considera como sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, a estos entes que, aun careciendo de personalidad jurídica propia, tienen patrimonio y autonomía funcional.

En este sentido, cuando el consorcio efectúe cualesquiera operaciones de compra venta de bienes muebles o bien preste servicios que califiquen como hechos imponible a la luz del IVA, las facturas que amparen tales operaciones, constituyen débitos o créditos fiscales, según el caso, del consorcio.

## 4.2. Contrato de cuenta en participación

Como se indicó previamente, la cuenta en participación es un contrato mercantil en el que una sociedad mercantil (asociante) da a una o más personas (asociadas) una participación en las utilidades y pérdidas, total o parcial, respecto de uno, algunos o todos los segmentos del negocio explotado. Se trata de un contrato invisible frente a terceros, una asociación que no tiene personalidad jurídica, ni patrimonio propio, ni denominación social, ni domicilio. Este contrato hace surgir una unidad entre asociante y asociado que se resume en la consecución de un determinado propósito común en la materialización del objeto del contrato<sup>(22)</sup>.

### 4.2.1. Régimen del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) de los Contrato de cuenta en participación

El Parágrafo Segundo del artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Venezuela<sup>(23)</sup>, dispone que tanto el asociante como el asociado deben computar dentro de sus respectivos ejercicios anuales la parte que les corresponda en los resultados periódicos de las operaciones de la cuenta.

El asociante tiene la obligación de determinar los ingresos, costos, deducciones y enriquecimientos netos o pérdidas de la cuenta, estando, en consecuencia, obligado a cerrar los resultados de la operación de acuerdo con su año gravable y demostrar la forma en que se distribuyeron los enriquecimientos o pérdidas obtenidas. Igualmente, debe identificar a los asociados de la cuenta con su número de identificación fiscal.

En consecuencia, tanto el asociante como el o los asociados, deben incluir en sus ingresos brutos las ganancias o pérdidas obtenidas por su participación en este tipo de asociación, por lo que, las características en el ámbito fiscal inherentes a la imposición a la renta en Venezuela, pueden sintetizarse de la siguiente manera: **(i)** es un contrato mercantil generador de rentas o pérdidas fiscales, según el caso, cuyo gravamen recae en personas distintas a la asociación,

---

(22) IMERY, Marcel. “El Contrato de Cuenta en Participación bajo la lupa del Impuesto al Valor Agregado”. IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen Aduanero Venezolano. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. 2009. Pág. 114.

(23) “**Artículo 7 LISLR.** Están sometidos al régimen impositivo previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley: (...)”.

**Parágrafo Segundo:** En los casos de contratos de cuentas en participación, el asociante y los asociados estarán sometidos al régimen establecido en este artículo; en consecuencia, a los efectos del gravamen, tales contribuyentes deberán computar dentro de sus respectivos ejercicios anuales la parte que le corresponda en los resultados periódicos de las operaciones de la cuenta. (...)”.

---

es decir, en el asociante y el o los asociados, **(ii)** el asociante ocupa una posición activa en la asociación, mientras que el o los asociados son miembros pasivos, es por ello que el asociante es el responsable de cumplir con los deberes formales que exige la Ley, **(iii)** los asociados deben participar tanto en los beneficios como en las pérdidas de las operaciones mercantiles, en caso de no mencionarse la proporción de las pérdidas, ésta debe calcularse en la misma medida que los beneficios, **(iv)** el contrato debe ser escrito y autenticado, con el fin de precisar el porcentaje de participación en las utilidades o pérdidas de los integrantes de las cuentas y de su grado de responsabilidad frente a la cuenta, **(v)** en ningún momento puede inferirse solidaridad entre los asociados y, **(vi)** la responsabilidad derivada del régimen sancionatorio establecido en el Código Tributario, sólo es aplicable en forma individual a las partes por las manifestaciones de sus declaraciones.

De las consideraciones que anteceden, dos revisten especial importancia, como lo son: **(i)** el régimen previsto para el asociante y **(ii)** la responsabilidad solidaria.

En lo que respecta al régimen previsto para el asociante se observa que aquél es distinto al del asociado como bien lo refirió GUILLIOD al señalar que “el asociante le permite a los asociados participar en los beneficios netos y pérdidas en que incurra. Por ello, el tratamiento otorgado a los costos y gastos del negocio objeto de la cuenta en participación es determinado por el asociante. Tal circunstancia es particularmente relevante porque es al asociante al que le corresponde definir, en el marco de las leyes aplicables, cuál sería el régimen de depreciación y de amortización de los activos que le resulte más conveniente. Tal determinación es ajena a la voluntad de los asociados, quienes se limitan a participar en los beneficios o pérdidas de las cuentas”<sup>(24)</sup>.

En relación a la responsabilidad solidaria, se observa que, siendo el asociante el responsable de la determinación fiscal de cuenta, las sanciones que puedan derivar del incumplimiento de las obligaciones a su cargo le serían imputables, surgiendo la responsabilidad del asociado solo respecto de aquellos supuestos de errores u omisiones que deriven de la declaración de rentas del asociado, ello por cuanto la declaración de éste último, deriva, en esencia, de los resultados e información que provee el asociante, por lo que, esta responsabilidad del asociado, que asume una posición pasiva en este contrato, solo se activa en caso de omisiones o errores imputables a un hecho propio del asociado.

Es importante destacar que, conforme a la jurisprudencia nacional, cuya decisión emblemática en esta materia está representada por la sentencia dictada por el Juzgado Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en fecha 13 de julio de 2001, Caso PROAGRO, C.A.<sup>(25)</sup>, doctrina judicial de la que se desprende

---

(24) GUILLIOD, Rafael. “Consideraciones sobre el tratamiento de los consorcios en materia de Impuesto sobre la Renta” en Revista de Derecho Tributario N° 74. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas-Venezuela. 1996. Pág. 78.

(25) Señaló el Tribunal de instancia que: “(...) Las circunstancias antes resumidas demuestran la existencia de una substancia económica propia en el negocio celebrado entre PROAGRO C.A. y Agropecuaria La Rubiera C.A., que tiene el propósito real de distribuir los costos y riesgos de la actividad de cría y engorde de pollos entre las partes, así como también la combinación de aportes y la obtención de ventajas económicas

---

que el contrato de cuentas en participación puede ser admitidos fiscalmente, cuando: **(i)** de la existencia de la sustancia económica propia en el negocio celebrado se desprenda, en efecto, una asociación; **(ii)** que tenga el propósito real de distribuir los costos y riesgos de la actividad, lo que presupone una distribución de ganancias o pérdidas, según el caso, siendo inviable la existencia de un contrato en cuentas de participación en el que no se distribuya beneficios o pérdidas entre el asociante y los asociados o participantes, y **(iii)** no exista abuso de la forma jurídica, es decir, que la implementación de esa forma no sea el producto de un subterfugio legal, o que represente una forma o práctica inadecuada en el negocio de que se trate.

#### **4.2.2. Régimen de los Contrato de cuenta en participación a la luz del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Ni la Ley del IVA, ni su Reglamento, establecen expresamente que los contratos de participación estén sujetos a este tributo y, sobre este punto, ni la doctrina patria, ni la extranjera han mantenido un criterio único, pues por el contrario, parte de la doctrina sostiene que este contrato no están sujeto al IVA, por cuanto el asociado recibe una participación en las utilidades o éste debe reponer la cuota parte de la pérdida que le corresponda, según el caso, mientras que otra sostiene que depende del aporte del asociado a la cuenta, ya que si este aporte se efectúa en servicios o bienes gravados por la LIVA están sujetos a ese gravamen.

Sobre este particular, debemos necesariamente referirnos a la sentencia emblemática antes citada (Caso PROAGRO C.A.), decisión en la cual el Tribunal de instancia<sup>(26)</sup> sostuvo que si el objeto del contrato de cuenta en participación está inmerso en el presupuesto de hecho gravado por dicho impuesto debía someterse a la imposición. De manera sintetizada, pueden resaltarse los siguientes aspectos fundamentales de esa decisión: **(i)** se desechó el desconocimiento del contrato efectuado por la Administración Tributaria ante el presunto abuso de forma, en tal sentido, el Tribunal señaló que, el desconocimiento debe partir del análisis pormenorizado de las cláusulas del contrato a la luz de los hechos del caso, cuestión que no sucedió en el supuesto sometido a su conocimiento; **(ii)** en aquellos contratos en los que el aporte de la asociada es la prestación de una obligación de hacer, como lo es la prestación

---

**bilaterales, siendo apropiada la forma jurídica utilizada con respecto a dicho propósito. Hay congruencia entre la "intention facti" y la "intention juris" reflejadas en las cláusulas del contrato asociativo.**

Por otro lado, no se observan indicios que permitan sostener –como pretende la Administración– que el propósito fundamental de las partes fue “ubicar su actividad fuera del peso impositivo de la ley” o evadir, eludir o reducir la carga fiscal de los Impuestos al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y al Valor Agregado; sobre todo si se consideran las características de los hechos imponibles de dichos impuestos al consumo, que no son alterados por la existencia del contrato de asociación, como se verá más adelante en este fallo.

Por tanto, **no existe abuso de la forma jurídica** en el presente caso que autorice a la Administración a desconocer el contrato de asociación analizado, porque este último **no es un subterfugio para ocultar la verdadera intención de las partes**, como ha podido apreciarse, **ni tiene la capacidad para alterar los resultados económicos que configuran el hecho generador de los tributos** de referencias. (...)” (Subrayado y destacado nuestro).

(26) Si bien el fallo sentó un precedente en primera instancia, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa (segunda instancia de la jurisdicción contencioso tributaria en Venezuela) ratificó esa decisión en fecha 14 de julio de 2009, Expediente N° 2001-0799.

---

de un servicio, no hay dudas sobre la verificación del hecho imponible establecido en la LIVA (prestación de un servicio a título oneroso); **(iii)** por tanto, si no se verifican las características esenciales del contrato de cuenta en participación, podría estarse en presencia de otro tipo de contratos, como por ejemplo, un contrato por prestación de servicios; **(iv)** es fundamental que la asociada participe, tanto de las ganancias como de las pérdidas que experimente la cuenta.

## 5. Nuestra Posición

Los puntos que anteceden evidencian que, en líneas generales, el ordenamiento jurídico venezolano y muy especialmente nuestro Código Tributario –como otros de Latinoamérica– ha adoptado la acertada postura de considerar como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria a las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio propio y tengan autonomía funcional. No obstante, observamos que el tratamiento desde el punto de vista del Impuesto a la Renta y del IVA presenta inconsistencias y dificulta el control fiscal.

En efecto, en lo que respecta a los consorcios, encontramos que la Ley del IVA a diferencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta, reconoce al consorcio como contribuyente y tal reconocimiento se corresponde con la regulación de la codificación tributaria venezolana. No obstante, esta diferencia en tales regímenes conduce a que, desde el punto de vista del ISLR, los consorcios deben declarar a meros fines informativos, pero no tributan directamente, ya que la obligación de declaración y pago recae en cabeza de los consorciados, lo que, en nuestro criterio, dificulta las labores de control fiscal sobre estas agrupaciones, pues las Administraciones no sólo deben fiscalizar a los consorcios sino que, además, deben verificar el pago en los consorciados, siendo esta situación inconsistente con el reconocimiento que el Código Tributario provee a estas agrupaciones como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, esquema que debería asumirse en la imposición a la renta.

En relación al contrato de cuenta participación, encontraremos que por **(i)** no tener personalidad jurídica propia distinta de los sujetos que la integran, **(ii)** no tener un patrimonio independiente y, **(iii)** no tener autonomía funcional de carácter permanente; a efectos del impuesto a la renta y del IVA, no permite considerarse a esta figura, por sí misma, como sujeto pasivo tributario, detentando el asociante y el asociado esa condición y, por ende, tampoco se verifica respecto de esta figura asociativa, responsabilidad solidaria alguna ante un eventual incumplimiento de las obligaciones.

Como se indicó previamente, corresponde a esta figura un especial tratamiento en el que el asociante y el asociado deben incluir en su declaración definitiva anual los ingresos, costos, deducciones y enriquecimientos netas o pérdidas que se reporten a fin de poder reflejar los resultados de la cuenta conforme al ejercicio gravable de cada miembro, esto es, corresponde al asociante y a los asociados, determinar los resultados obtenidos por las operaciones a los fines de determinar el ingreso bruto global, los cuales deberán ser distribuidos en proporción a la participación que tengan en la cuenta.

Por tanto, ambas regulaciones deben ser mejoradas, ameritan una necesaria reforma, y aunque el régimen aplicable a los consorcios es más consistente que el aplicable al contrato

---

de cuentas en participación, consideramos que, en definitiva, las distintas leyes tributarias que incidan sobre los consorcios o agrupaciones económicas similares, es decir, con patrimonio propio, deberían considerarles definitivamente como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, con capacidad económica propia, distinta de la de sus miembros, con todas las implicaciones que derivan de esa condición.

Bajo ese supuesto, estimamos que, para el caso de los **consorcios** o agrupación económica similar que posea patrimonio propio, aunque carezca de personalidad jurídica, la Ley de Impuesto sobre la Renta bien podría reconocerlo como sujeto pasivo –como sí lo hace la Ley del IVA– y de ser así, se gravaría directamente sobre el enriquecimiento neto reportado por estas agrupaciones económicas.

Ahora bien, para evitar una doble imposición respecto de los consorciados o sujetos pasivos que formen parte de la agrupación económica, la ganancia que genere el consorcio o grupo económico sin personalidad jurídica debería considerarse como una partida no gravable para los consorciados.

El esquema planteado, en general, permitiría reflejar de manera global los ingresos, costos y gastos del consorcio, tendiendo a preservar la capacidad contributiva del ente, capacidad que, se debe insistir, es una sola frente a todo un sistema tributario. Esta propuesta también beneficiaría a la Administración Tributaria, desde el punto de vista de control fiscal, conduciría a una mayor coherencia desde el punto de vista contable y fomentaría la adopción de este tipo de estructuras organizativas que plantean alianzas sencillas, temporales y productivas. Igualmente, deberían establecerse, entre otras, disposiciones para los supuestos de disolución del consorcio y las pérdidas reportadas por el ente, en cuyo caso, debería preverse la posibilidad de que puedan ser aprovechadas por los participantes de la agrupación empresarial en proporción a su participación.

En el supuesto del contrato de **cuenta en participación**, consideramos también necesaria una reforma al régimen actual, el cual provoca una gran inseguridad jurídica, dada la falta de regulación expresa en la normativa a nivel local. En efecto, si bien la Ley de Impuesto a la Renta venezolana es un poco más prolija al detallar algunas particularidades operativas de esta figura, observamos que desde la perspectiva del IVA existen muchos vacíos en torno al tratamiento fiscal de los aportes, en todo caso, consideramos que éstos no deben ser gravados, al no constituir ni ventas ni prestaciones de servicios a título oneroso, ya que, por el contrario, constituyen aportaciones a una asociación a riesgo de obtener una pérdida o una ganancia.

## 6. Conclusiones

1. Desde la promulgación del primer Código Tributario en Venezuela de 1982, sus sucesivas reformas hasta la última de 2014, el ordenamiento jurídico venezolano ha considerado como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria a las entidades o colectividades que constituyan *(i)* una unidad económica, *(ii)* dispongan de patrimonio propio y *(iii)* tengan autonomía funcional, asumiendo la posición de la doctrina tributaria moderna de aceptar la existencia de estos entes colectivos carentes de personalidad jurídica, siempre que concurren las tres características antes citadas.

- 
2. Para el caso del consorcio o *joint venture*, encontramos que en el IVA se reconoce al consorcio como sujeto pasivo, mientras que, en el régimen de Impuesto a las Rentas no se le considera como contribuyente, pues para estas sociedades irregulares o de hecho se ha establecido un sistema en el que los consorcios declaran a meros fines informativos y no tributan directamente, por lo que, la obligación de pago del tributo recae en cabeza de los consorciados, es decir, el consorcio sólo está sujeto al cumplimiento de deberes formales, pero los miembros de la agrupación económica son quienes califican como sujetos pasivos materiales.
  3. Para el caso del contrato de cuentas en participación, observamos que, a efectos del IVA, como del Impuesto a las Rentas, esta forma asociativa no califica como sujeto pasivo de la obligación tributaria, dado que la cuenta no tiene ni personalidad jurídica, ni patrimonio propio. El asociante ocupa una posición activa y es el obligado a cumplir tanto con los deberes formales, como con la determinación de la obligación tributaria de la asociación, mientras que el asociado asume la condición de miembro pasivo en la cuenta. No hay una norma expresa en la Ley venezolana que refiera a la solidaridad en materia de responsabilidad, aunque una interpretación sistemática de las normas podría ofrecer varias alternativas sobre esta particular. Desde el punto de vista del IVA, el régimen actual coloca a estos grupos en una evidente situación de inseguridad jurídica al momento de celebrar estos contratos al no haber claridad en el tratamiento fiscal de cuestiones fundamentales como: los aportes, el pago de beneficios, los créditos fiscales de IVA acumulados en cabeza del asociante, débitos de IVA, entre otros tantos aspectos.

## 7. Recomendaciones

1. Los regímenes aplicables a las dos figuras asociativas de mayor uso en Venezuela, entiéndase, los consorcios o *joint venture* y el contrato de cuentas en participación, en materia de Impuesto a la Renta y de IVA, ameritan una necesaria reforma en la que definitivamente se les considere sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.
2. Los grupos económicos deben reflejar de manera global sus ingresos, costos y gastos a fin de preservar su capacidad contributiva, evitando romper la alineación entre la figura del contribuyente, el aspecto objetivo del hecho generador y el monto imponible del respectivo tributo, respetando la noción de capacidad contributiva que “contiene un elemento objetivo, cantidad de riqueza y otro subjetivo, relación de esa riqueza con la persona del contribuyente”<sup>(27)</sup>.
3. Este régimen facilitaría las labores de fiscalización y control fiscal de la Administración Tributaria, conduciría a una mayor coherencia al momento del registro contable de estas operaciones, brindaría una mayor seguridad jurídica (tanto al grupo societario como a la Administración Tributaria) y fomentaría la adopción de este tipo de estructuras organizativas que plantean alianzas sencillas, temporales y productivas.

---

(27) VALDES COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial DEPALMA, 1992. Pág. 447.

---

## Bibliografía

- ACEDO MENDOZA, Manuel y ACEDO DE LEPERVANCHE, Luisa. “La Sociedad Anónima”. Vadell Hermanos Editores. 3ª edición. Caracas. 2000.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús y Otros. *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Porrúa. México. 2008.
- CABALLERO SIERRA, Gaspar. “Los Consorcios Públicos y privados.” Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 1985.
- CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal. “Régimen Impositivo de los Grupos de Sociedades en el Ordenamiento Jurídico Venezolano” en: *Derecho de Grupos de Sociedades. Centro de Investigaciones Jurídicas de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. Anauco Ediciones C.A. Caracas-Venezuela. 2005.
- CÓRDOVA VÁSQUEZ, Jesús, D’ ASCOLI CENTENO, Humberto y RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro. “Régimen de las Cuentas en Participación en la Ley de Impuesto sobre la Renta” en: *50 Años de la Revista de Derecho Tributario. Compilación de Estudios publicados en las Revistas N° 51 a la N° 100. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)*. Editorial LEGIS. Caracas-Venezuela. 2014.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. y Otros. *Tratado de Tributación*. Editorial ASTREA. Buenos Aires, Argentina. 2003.
- GUILLIOD, Rafael. “Consideraciones sobre el tratamiento de los consorcios en materia de Impuesto sobre la Renta” en Revista de Derecho Tributario N° 74. *Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)*. Caracas-Venezuela. 1996.
- IMERY, Marcel. “El Contrato de Cuenta en Participación bajo la lupa del Impuesto al Valor Agregado”. IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen Aduanero Venezolano. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. 2009.
- JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. Buenos Aires, Argentina. 1982.
- LUQUI, Juan Carlos. *La Obligación Tributaria*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1989.
- MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo. “Curso de Derecho Mercantil. Las Sociedades Mercantiles”. Publicaciones Universidad Católica Andrés Bello. 9ª Edición. Caracas, 2007.
- MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo. “La Regulación Fragmentaria de los Grupos de Sociedades y su Repercusión en la Jurisprudencia” en: *Derecho de Grupos de Sociedades. Centro de Investigaciones Jurídicas de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*. Anauco Ediciones C.A. Caracas-Venezuela. 2005.
- VALDES COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial DEPALMA, 1992.
- VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial ASTREA. Buenos Aires, Argentina. 2002.

## Fuentes Electrónicas

Tribunal Supremo de Justicia: [www.tsj.gov.ve](http://www.tsj.gov.ve)