

LOS CONSORCIOS

Profesor Roberto Salaverría



CONSORCIO

Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de **un contrato**, respondiendo solidariamente por todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. Las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.

UNIÓN TEMPORAL (UTES):

Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.

Desde el punto de vista legal, el contrato de consorcio no implica la formación de una sociedad mercantil con personalidad jurídica y que tenga patrimonio propio, carece de personalidad jurídica, en este sentido todas las obligaciones que asume el consorcio recaen directamente a las empresas que lo conforman.

ASPECTO LEGAL

Desde el punto de vista legal el contrato de consorcio no implica la formación de una sociedad mercantil con personalidad jurídica y que tenga patrimonio propio. El consorcio carece de personalidad jurídica, en este sentido todas las obligaciones que asume el consorcio recaen directamente a las empresas que lo conforman.

Las empresas consorciadas se encuentran obligadas solidariamente y en forma mancomunada frente a los acreedores o contratantes del consorcio. Los consorcios se forman por lo general con la intención de ejecutar una obra determinada, por lo tanto, al concluirse la obra se extingue ipso iure el consorcio, a menos que las partes prevean lo contrario en el contrato. La representación del consorcio estará a cargo de las personas que sean designadas en el respectivo documento.

ASPECTOS CONTABLES

Es conveniente que los consorcios y uniones temporales lleven contabilidad en forma independiente de sus miembros, donde se discriminen los movimientos de cada miembro del consorcio o unión temporal, lo cual les permite a los administradores y a los consorciados o miembros de la unión temporal conocer los resultados de la gestión, los resultados del contrato, la participación de los miembros en los ingresos costos y gastos y en los derechos, obligaciones, activos, y pasivos.

Igualmente, como lo veremos más adelante, están estarán sometidas al régimen de esta Ley para la determinación de sus enriquecimientos, así como a las obligaciones de control y fiscalización que ella establece, lo que las obliga a mantener registros contables desde el punto de vista tributario.

De acuerdo a las Normas Internacionales de información financiera número 11 (NIIF 11) y mantenido igualmente en la NIIF para Pymes,

“Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:

- a. sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;
- b. sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;
- c. sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta;
- d. su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta; y
- e. sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente.

Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos relativos a su participación en una operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables en particular a los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos.”

En síntesis debemos reconocer los activos y pasivos en cada consorte, reconociendo la participación proporcional de los resultados: podría ser una línea sobre la ganancia o reconociendo proporcionalmente los ingresos y gastos, de manera que la utilidad sea un resultante.

En el módulo número 15 de la Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES, nos regalan un ejemplo:

Ejemplo número 8:

Dado que la magnitud del proyecto superó la capacidad individual de las entidades A y B, éstas presentaron una oferta conjunta para un contrato público con el gobierno destinado a construir una autopista entre dos ciudades. Luego del proceso de oferta, el gobierno concedió el contrato a las entidades A y B de forma conjunta.

Según los términos del acuerdo contractual, el gobierno contrató a las entidades A y B de forma conjunta para la construcción de la autopista a cambio del pago de 14.000.000 u.m. (2) (contrato de precio fijo).

En 20X1, de conformidad con el acuerdo entre las entidades A y B:

Las entidades A y B utilizaron sus propios equipos y empleados en la actividad de construcción; la entidad A construyó tres puentes necesarios para cruzar los ríos que atraviesan la carretera a un costo de 4.000.000 u.m.;

La entidad B construyó todos los demás componentes de la autopista a un costo de 6.000.000 u.m.; las entidades A y B participaron equitativamente en las 14.000.000 u.m. facturadas y cobradas de forma conjunta al gobierno.

El acuerdo es una operación controlada de forma conjunta. Las entidades A y B han conservado el control de los activos que utilizan para cumplir con los requisitos del contrato y son responsables de sus respectivos pasivos. Las entidades cumplen con sus respectivas obligaciones contractuales mediante la prestación de servicios de construcción al gobierno.

En sus estados financieros, las entidades A y B reconocen sus respectivas propiedades, planta y equipo y activos de operación, y comparten todos los pasivos derivados del acuerdo conjunto (como las garantías de cumplimiento). También reconocen los ingresos y gastos relacionados con la prestación de los servicios de construcción al gobierno.

Los participantes contabilizan sus participaciones en el negocio conjunto (operación controlada de forma conjunta) de la siguiente manera:

Entidad A en 20X1 en u.m.

Dr Resultados(Costos de construcción	4.000.000
Cr Efectivo/Depreciación acumulada/Cuentas comerciales por pagar	(4.000.000)
<i>Para reconocer los costos de construcción incurridos en 20X1.</i>	

Dr Efectivo	7.000.000
Cr Resultados (ingresos ordinarios por construcción)	(7.000.000)
<i>Para reconocer los ingresos ordinarios por construcción obtenidos en 20X1.</i>	

Entidad B en 20X1 en u.m.

Dr Resultados(Costos de construcción	6.000.000
Cr Efectivo/Depreciación acumulada/Cuentas comerciales por pagar	(6.000.000)
<i>Para reconocer los costos de construcción incurridos en 20X1.</i>	

Dr Efectivo	7.000.000
Cr Resultados (ingresos ordinarios por construcción)	(7.000.000)

En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

ASPECTOS TRIBUTARIOS

El artículo 10 de la LISR Venezolana, establece que las sociedades y comunidades a que se refiere el literal c del artículo 7 de esta Ley, 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, pero estarán sometidas al régimen de esta 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.**

A los fines de este artículo se consideran como consorcios a las agrupaciones empresariales, constituidas por personas jurídicas que tengan por objeto realizar una actividad económica específica en forma mancomunada.

Las personas jurídicas integrantes del consorcio y los comuneros integrantes de las comunidades a las que se refiere el literal c del artículo 7 de esta Ley, deberán designar un representante para efectos fiscales, el cual se encargará de determinar los enriquecimientos o pérdidas del consorcio o comunidad, de informar a la Administración Tributaria la manera como se repartieron las utilidades o las pérdidas, de identificar a cada una de las partes contratantes con su respectivo número de Registro de Información Fiscal (R.I.F.), de indicar el domicilio fiscal de cada uno de los integrantes del consorcio o comunidad y de dar cumplimiento a los deberes formales que determine el Reglamento o la Administración Tributaria.

Dicha designación debe ser notificada por escrito a la oficina de la Administración Tributaria donde se realice la actividad del consorcio o de la comunidad y a la del domicilio fiscal del representante designado.

En síntesis los Consorcios deben realizar su declaración de ISLR hasta determinar la Renta neta gravable, esta y las retenciones al Consorcio, debe ser declaradas por los partícipes, donde La suma de las participaciones que deberán declarar cada uno, será igual al monto de los enriquecimientos obtenidos en el correspondiente ejercicio.

ALGUNAS CONSIDERACIONES Y RECOMENDACIONES:

1. Se debe Analizar las cláusulas del contrato e identificar las responsabilidades y obligaciones que se adquieren en forma directa, así como las adquiridas por cada uno de sus miembros.
2. Determinar si el consorcio o unión temporal es responsable del IVA con el objeto de crear las cuentas correspondientes.
3. Determinar el porcentaje (%) de participación que tendrán los miembros en los ingresos, costos y gastos.

4. Diligenciar el Registro de Información Fiscal (R.I.F.)
5. La contabilidad debe reflejar los anticipos y/ o giros efectuados a cada uno de los miembros.
6. Cada miembro debe manejar una cuenta deudora y/o acreedora de control para registrar las transacciones con el consorcio o unión temporal, la cual debe estar adecuadamente conciliada.
7. Constituir las provisiones que garanticen el cumplimiento de las obligaciones que pueden persistir a la ejecución del contrato (garantías).
8. Clasificar los costos y gastos del consorcio y los consorciados como deducibles y no deducibles, al ser distribuidos y reportados a cada uno de los consorciados o miembros de la unión temporal.
9. En consideración a la responsabilidad del IVA, es recomendable que sea el consorcio quien realice las compras de bienes y servicios que den derecho al impuesto descontable (en cuyo caso las facturas de venta y documentos equivalentes deberían ser expedidos a nombre del consorcio o unión temporal).
10. En la medida que el consorcio o unión temporal adquiera derechos y obligaciones en relación con el desarrollo del contrato, los consorciados o asociados deberán incorporar en su contabilidad dichas cuentas de acuerdo con su participación.
11. La fecha en que se inician actividades y la fecha cuando concluye el contrato, generalmente corresponden a periodos contables diferentes; por ello es fundamental la adecuada asignación de los ingresos, costos y gastos del contrato en los periodos contables en que se realicen.
12. Los costos deben incluir aquellas erogaciones que se relacionen directamente con el contrato específico y los hechos atribuibles a la actividad del contrato, tales como: costo de mano de obra, costo de materiales, depreciación de propiedad, planta y equipo, costo de alquiler de planta y equipo, seguros, costo de diseño y asistencia técnica, etc.
13. Dichos costos deberán ser asignados, con base en los principios de la realidad económica, características y prácticas de la actividad, prudencia y asociación, de tal forma que se reflejen los ingresos y gastos en forma sistemática y racional, basados en el nivel normal de actividad y desarrollo del contrato.
14. Los ingresos, costos y gastos deben ser reconocidos por el método de porcentaje de terminación. Bajo este método el ingreso del contrato es identificado con los costos incurridos para alcanzar el porcentaje de terminación, resultando así el registro de ingresos, costos y gastos que pueden ser atribuidos a la proporción del trabajo terminado en cada periodo; es decir, los ingresos, costos y gastos del contrato deben ser reconocidos en el estado de resultados de los periodos contables en que se hayan realizado efectivamente; los ingresos adicionales recibidos, se deben registrar como un ingreso recibido por anticipado.

Referencias consultadas:

1. Badell, R. (2008) Régimen General de los Consorcios en Venezuela. [Artículo en línea] Consulta en: www.badellgrau.com.
2. Ley de ISLR Venezolana 2014
3. Norma Internacional de información Financiera número 11 (NIIF 11) 2014.
4. Norma Internacional de información Financiera para Pymes 2015.
5. Módulo número 15 de la Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES