

MARIO ELGUE / CLAUDIA ALEJANDRA CHIARADÍA

Formas Asociativas para la Agricultura Familiar



ELEMENTOS PARA EL ANÁLISIS FUNCIONAL Y
NORMATIVO DE LAS DISTINTAS FORMAS JURÍDICAS



Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos
Ministerio de Economía y Producción
PRESIDENCIA DE LA NACIÓN



Mario César Elgue es Contador Público Nacional (1977) y Técnico en Cooperativas (U.N.L.P.).

Fue Presidente del Instituto Provincial de Acción Cooperativa (IPAC), Ministerio de la Producción de la Provincia de Buenos Aires

- Coordinador Ejecutivo de los Consorcios Intermunicipales, Ministerio de la Producción y el Empleo
- Director de la carrera de post-grado de Asociativismo y Cooperación Empresaria en la Universidad Nacional del Centro
- Coordinador Académico en Economía Social del curso de post-grado “Desarrollo Local y Economía Social”, FLACSO
- Director del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), Ministerio de Desarrollo Social.

Coautor del libro *Crecimiento económico con desarrollo social*, Ediciones Intercoop Ltda., 1997, y compilador del libro *Globalización, desarrollo local y redes asociativas*, Ediciones Corregidor, 1999, y de numerosas publicaciones especializadas.

Claudia Alejandra Chiaradía es Contadora Pública de la Universidad de Buenos Aires (1984).

Profesora de posgrado y adjunta de la Universidad de Belgrano, Facultad de Ciencias Agrarias - Legislación Rural e Impositiva

- Profesora a cargo de la Escuela de Educación Continuada del C.P.C.E.C.A.B.A. en cursos impositivos en la actividad agropecuaria
- Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- Consultora privada en temas impositivos, laborales y de auditoría en empresas agropecuarias. Especialista en fideicomisos agropecuarios
- Coordinadora de cursos organizados por Errepar - División Capacitación sobre aspectos impositivos del sector
- Vicepresidente de la Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Autora de numerosos artículos, notas en revistas y medios periódicos especializados relacionados con temas impositivos de la actividad. Panelista en diversas jornadas Agropecuaria. Coautora del libro *La actividad agropecuaria, sus aspectos impositivos, comerciales y laborales*, Editorial La Ley, 2004. Colaboradora del libro *Ganancias y Bienes Personales 2004*, Errepar, 2005.

Formas Asociativas para la Agricultura Familiar

ELEMENTOS PARA EL ANÁLISIS FUNCIONAL Y
NORMATIVO DE LAS DISTINTAS FORMAS JURÍDICAS

AUTORIDADES NACIONALES

Presidente de la Nación

Dr. Néstor Carlos Kirchner

Ministra de Economía y Producción

Dra. Felisa Miceli

Secretario de Agricultura, Ganadería,
Pesca y Alimentos

Ing. Agr. Miguel Santiago Campos

Coordinador Ejecutivo del PROSAP

Lic. Jorge Neme

Coordinadora Técnica de
PRODERNEA - PRODERNOA

Lic. Susana Márquez

AUTORES

Primera parte:

Mario Elgue

Segunda parte:

Claudia Alejandra Chiaradía

Edición:

**León Goldstein,
Bifronte Ediciones**

Diseño y armado:

Guillermo Falciani

Foto de Tapa:

Martín Gómez Álzaga



©2006 - PRODERNEA - PRODERNOA / Avenida Paseo Colón 982, 3º piso,
Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Impreso en Argentina
Hecho el depósito que marca la ley 11.723.
ISBN-10: 987-9471-37-7
ISBN-13: 978-987-9471-37-1

FICHABIBLIOGRÁFICA:

Formas Asociativas para la Agricultura Familiar: Elementos para el análisis funcional y normativo de las distintas formas jurídicas - 1a ed. - Buenos Aires: Prodernea/Prodernoa, 2007.
92 p.; 20 x 23 cm.
Fecha de catalogación: 18/12/2006

Formas Asociativas para la Agricultura Familiar

ELEMENTOS PARA EL ANÁLISIS FUNCIONAL Y
NORMATIVO DE LAS DISTINTAS FORMAS JURÍDICAS



Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos
Ministerio de Economía y Producción
PRESIDENCIA DE LA NACION



ÍNDICE

PRESENTACIÓN	7
---------------------------	---

Primera parte

ASOCIATIVISMO PARA PEQUEÑOS PRODUCTORES

Informe Organizacional, Legal, Administrativo y Tributario	9
---	---

1. INTRODUCCIÓN	10
------------------------------	----

2. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL ASOCIATIVISMO	11
--	----

3. SABERES CONVENCIONALES Y SABERES POPULARES	13
--	----

4. LAS TECNOLOGÍAS ORGANIZACIONALES ASOCIATIVAS	14
--	----

5. LAS DIVERSAS FORMAS ASOCIATIVAS Y SOCIEDADES	15
--	----

6. CUANTIFICACIÓN DE LA CONSISTENCIA ORGANIZACIONAL, DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS ASOCIADOS Y DE LA INSERCIÓN EFECTIVA EN LA COMUNIDAD	19
---	----

7. ALGUNAS REFLEXIONES	20
-------------------------------------	----

Referencias bibliográficas	21
---	----

Segunda parte

ASOCIATIVISMO AGROPECUARIO	23
1. INTRODUCCIÓN	24
2. FORMAS ASOCIATIVAS	26
3. DE LA CONSTITUCIÓN SOCIETARIA EN GENERAL	27
4. TIPOS DE ASOCIATIVISMO	29
5. CONCLUSIONES	69
ANEXO I	73
Categorías previsionales de trabajadores autónomos	73
Tabla IV del Decreto 433/1994	75
Aportes mensuales de los trabajadores autónomos activos	76
ANEXO II	78
Régimen simplificado para pequeños contribuyentes - Monotributo	78
Notas	84
Direcciones útiles	87
Referencias bibliográficas	89

PRESENTACIÓN

En el marco del diseño de la estrategia de trabajo orientada al afianzamiento y consolidación de las agrupaciones de pequeños productores, los programas PRODERNEA y PRODERNOA acordaron la elaboración de un *Manual de asesoramiento* para contribuir a la formación, desarrollo y fortalecimiento de organizaciones.

El presente *Manual* está dirigido a los técnicos y profesionales que trabajan en el ámbito del desarrollo rural y a los agentes productivos rurales y sus nucleamientos.

La estructura elegida para el *Manual* considera dos partes básicas: la primera está destinada a conceptualizar la temática del asociativismo en pequeños productores, y la segunda contiene información general sobre distintos tipos de sociedades, agrupamientos o contra-

tos, que en nuestro país pueden adoptar los productores agropecuarios, marcando sus características distintivas, sus formas legales y de control, algunos aspectos contables, sus efectos impositivos y previsionales y un resumen de las ventajas o desventajas de su implementación, teniendo en cuenta los recursos y capacidades disponibles de los pequeños productores y sus organizaciones en las áreas de ejecución de los programas PRODERNEA y PRODERNOA.

PRODERNEA y PRODERNOA agradecen a los autores por su contribución a la línea de trabajo emprendido por ambos programas. En este caso al doctor Mario César Elgue y a la contadora Claudia Alejandra Chiaradía, hacedores de la primera y segunda parte del *Manual*, respectivamente.

PRIMERA PARTE

ASOCIATIVISMO PARA PEQUEÑOS PRODUCTORES

Informe Organizacional, Legal, Administrativo y Tributario

Por el Doctor Mario César Elgue

Consultor PRODERNEA / PRODERNOA

1. INTRODUCCIÓN

Para su perdurabilidad, las experiencias de asociativismo productivo necesitan avanzar en esquemas organizacionales y operacionales que posibiliten su continuidad, más allá de algún programa público que los impulse con créditos y asistencia de técnicos y profesionales. Más aun, con una mirada superadora de aquellos planes que sólo se proponen dar respuestas a las “fallas de mercado” o a la inexistencia de mercados en la construcción de nuevos actores productivos autogestionarios es recomendable una armadura estatutaria y/o reglamentaria que “ordene” las actividades. Y

ello no resulta sólo de las ventajas que son parte de las formalidades jurídicas que los habilitan para ser sujetos de derecho y de crédito, reduciendo los costos de transacción. La práctica de los valores y principios del esfuerzo propio y la ayuda mutua generan indispensables “*affectio societatis*” y ámbitos de confianza que le dan más sustentabilidad.

De otra manera, se daría una especie de “ficción asociativa” en la cual el armado de la mayoría de estos agrupamientos comienza y termina con la obtención del crédito o subsidio.

2. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL ASOCIATIVISMO

El asociativismo productivo no es una panacea. Es una construcción compleja en la cual hay que armonizar a grupos humanos cuyos objetivos inmediatos son muchas veces de supervivencia, siendo parte de la amplia franja de la economía que se sitúa en la “informalidad” y en los mercados alternativos “cara a cara”, con cierta “racionalidad” microempresarial que no puede dejar de lado los equilibrios financieros, la adecuada combinación de los factores de la producción comprometidos y algunos *ratios* de economicidad y/o rentabilidad.

En este mundo global, aun los microempresarios deben contemplar algunos parámetros de “eficiencia” socioeconómica (ciertos resultados obtenidos en función de los recursos disponibles) y de “eficacia”, entendida como aquellos logros alcanzados sobre la base de los objetivos preestablecidos.

El asociativismo productivo posibilita salir del aislamiento y el individualismo y potenciar, al mismo tiempo, los recursos técnicos, económicos y humanos, a través de la *sinergia* del grupo. La escala asociativa permite el acceso a infraestructura, maquinarias y equipos y la optimización de las condiciones de negociación frente a acopiadores e intermediarios, así como también lograr bonificaciones en la compra de insumos y un acceso más fluido a la asistencia financiera.

Deben contrarrestarse los inconvenientes o “desventajas” que se argumentan para resistir los entendimientos asociativos de los productores:

- Prejuicios hacia la asociación por anteriores intentos frustrados o fracasados.
- Falta de capacitación y “gimnasia” para el trabajo en equipo y la gestión asociada.
- Los temores a la exposición ante las personas, el no querer compartir sus fortalezas y debilidades.
- Evitar controlar y ser controlado por los demás.
- Inquietud y dudas ante lo desconocido.

Los territorios con mayor atractivo y mejor desempeño gestionan procesos de innovación organizacional y tecnológica, agregando valor a sus recursos naturales y generando encadenamientos productivos que movilizan nuevas inversiones. En cambio, aquellos lugares *con mayor desarticulación* y, como consecuencia, con escaso dinamismo innovador y organizacional presentan menor interés, requiriendo una mayor acción de políticas públicas eficaces y de esfuerzos de organización y cambio institucional.

La experiencia del llamado *sistema agropecuario, agroalimentario y agroindustrial* ha permitido un avance cualitativo, desde el individualismo a la acción grupal, desde situaciones de subsistencia a la inclusión en los mercados formales. Esta incorporación de tecnologías asociativas, integradas a las tecnologías productivistas, es muy relevante para disminuir las brechas tecnológicas que resultan discriminatorias con relación a sectores sociales desfavorecidos y a regiones de menor grado de desarrollo.

Si nos referimos al caso de la miel, por ejemplo, es de aceptación generalizada que la calidad productiva tiene mucho que ver con la *trazabilidad*, con la rastreabilidad de la miel para exportación; con la identificación de los tambores por zonas o con la aprobación de los envases para la miel a granel. No menos importantes son las exigencias del Código Alimentario, con relación a la identidad y a la calidad de los productos, a la definición de origen, así como también a los contaminantes y a los cuidados propios de la higiene. Se suma lo atinente a los aspectos edilicios e higiénico-sanitarios de la habilitación de establecimientos así como también la clasificación de las salas de extracción.

La tendencia del consumo se orienta a la obtención de productos inocuos, considerándose sustancias prohibidas los nitrofuranos y el cloranfenicol, entre otras. Se trata, entonces, de cumplir con los requisitos de inocuidad y calidad, desde la etapa de producción hasta el envasado final, para resguardar la identidad y calidad de los productos de la colmena. Estas “buenas prácticas” apícolas deben ir de la mano de las “buenas prácticas” de manufactura, en el procesamiento y en los productos.

Lograr una mejor cooperación entre estas tecnologías productivas y la calidad organizacional del asociativismo es un aspecto clave para revalidar el protagonismo de los *territorios organizados* e ingresar a un escalón superior en la competitividad social de los niveles regionales y nacionales.

Las tecnologías organizacionales suponen evaluar los indicadores agro-económico-

productivos, la escala adecuada y mayores encadenamientos entre la producción y los consumidores, junto con indicadores de comportamientos asociativos, índices relacionados con el empleo y la ocupación, cuestiones intergeneracionales y de género. En suma, la caracterización, análisis e interpretación estructural de los sujetos sociales pasibles de ser considerados población objetivo del desarrollo rural.

Los pequeños productores son a veces “homogeneizados” con el exclusivo encuadramiento de la faz técnico-productiva. Se obvia así su capacidad para expresarse como sujetos sociales y políticos. El hecho de que sean un tipo particular de productores (mayoritariamente familiares) constituye un problema de base para algunos técnicos y funcionarios. Dicha dificultad suele “solucionarse” definiendo *a priori* a esos pequeños productores como portadores de universos culturales tradicionales y conservacionistas. Se suele asumir, con cierto fatalismo, que trabajar con estos productores presenta obstáculos adicionales.

Aquí se consideró que –ante una intervención técnica o institucional– se debe caracterizar a los pequeños productores como inmersos en un entramado interdependiente de aspectos socioculturales y económico-productivos, en un ámbito en el que no pueden escindirse las tareas vinculadas con la subsistencia de los trabajos productivos, con acceso a los mercados. En otras palabras, los emprendedores del ámbito rural suelen reproducir relaciones económicas, sociales y simbólicas de manera simultánea.

3. SABERES CONVENCIONALES Y SABERES POPULARES

Es muy frecuente cierta desvalorización de los puntos de vista de los productores, exagerar las dificultades para la adopción de nuevas tecnologías, reduciendo la lectura a que dichos productores quieren vivir aferrados al pasado y a prácticas inapropiadas.

Y aunque no hay que caer en el error inverso, en la sobrevaloración de estos “saberes campesinos”, es prudente reconocer que estos productores tienen su propia “racionalidad”, basada sobre la experiencia y sobre las transmisiones orales de sus antepasados.

El productor (especialmente el pequeño de NOA/NEA) se juega el futuro alimentario propio y el de su familia. Más que maximizar la rentabilidad o los excedentes, pretende garantizar la seguridad en la reproducción de su familia. Él no prioriza el “gusto por el riesgo”, típico de un empresariado más consolidado y

sin necesidades básicas insatisfechas, sino que sus riesgos son “más calculados”, ya que su estrecho margen oscila entre un mayor ingreso y el hambre.

Los saberes campesinos no tienen la rigurosidad, sobre todo expositiva, de los científicos y académicos, pero, a su manera, también construyen conocimiento en su chacra, utilizando métodos que incluyen la observación, el análisis y la toma de decisiones. El conocimiento que el productor ha aprendido en su “experiencia de campo” tiene para él un alto grado de validez, ya que es lo que le ha permitido mantener su cultura y evolución con el transcurso del tiempo. Es por ello que todo conocimiento adquirido en su vida productiva sólo es abandonado si colisiona con una realidad que se lo demuestre tajantemente.

4. LAS TECNOLOGÍAS ORGANIZACIONALES ASOCIATIVAS

Lo que se denomina “tecnología organizacional asociativa” aparece generalmente, en primera instancia, como una mera introducción genérica a las ventajas de la escala, sin transferir a los productores (comenzando por una capacitación puertadentro de técnicos y funcionarios) las particularidades del trabajo en equipo, la toma de decisiones democráticas, los consensos, los valores y principios y las lógicas de funcionamiento de las diversas formas asociativas de interés común. Se advierte una extendida incompreensión en torno del carácter indivisible de las tecnologías al servicio de los productores, de la calidad productivista y de la calidad asociativa.

Las formas asociativas permiten dispersar el riesgo del capital invertido, disminuir la incidencia de ese capital y el peso de las cargas impositivas. También posibilitan incursionar en áreas jamás pensadas por el productor en forma aislada, o mejorar su inserción en otros tramos de la cadena agroalimentaria. Estas experiencias no necesitan caer inevitablemente bajo estructuras formales conocidas.

En su evolución, los emprendimientos pasan por estados precarios de organización y, de acuerdo con el tipo de actividad, se van generando nuevas necesidades en cuanto al instrumento jurídico a adoptar, considerando los costos de constitución, funcionamiento,

previsionales e impositivos que generan los mismos.

Los emprendimientos asociativos implican la formación de un grupo y, puesto que el alcance de los objetivos es en función de alguna tarea específica, se los llama generalmente “grupos operativos”. Un grupo no se constituye solamente con la voluntad de agrupamiento, también es necesario considerar la estructura interna del mismo, compuesta por los vínculos y personalidades de sus integrantes y, fundamentalmente, que se articule con una actividad socioeconómica puesta en común, que garantice más continuidad y mayores resultados que la operatoria individual.

No se debe pensar que la tarea actúa mágicamente, es preciso generar las condiciones para que se hagan explícitos los objetivos. Por este motivo, y en las primeras instancias de organización del grupo, se requiere del papel de animadores-orientadores que tendrán que facilitar este fenómeno. Cada grupo encontrará su forma de operar después de varias reuniones y, en muchos casos, se materializará a través de reglamentos de funcionamiento interno. Esta es una etapa importante a causa de que los integrantes del grupo se desinhiben y acuerdan con la modalidad elegida. No existen recetas únicas de operatoria, se presentan tantas modalidades como grupos consolidados.

5. LAS DIVERSAS FORMAS ASOCIATIVAS Y SOCIEDADES

Es preciso mencionar aquí los aspectos centrales de las diversas alternativas asociativas a las que pueden recurrir los pequeños productores, desde las más “informales” a las más formales.

FORMAS ASOCIATIVAS INFORMALES

Entre las informales, se encuentran los *Consortios de Productores*, a través de los cuales se organizan mayoritariamente los nuevos grupos asociativos del PRODERNEA / PRODERNOA que, en rigor, constituyen una *Sociedad de Hecho*, con la ventaja de su rapidez para darle forma pero con muy pocas posibilidades de sentar las bases de un asociativismo que tenga alguna continuidad y/o consistencia organizacional.

Esto cabe, al mismo tiempo, para toda Sociedad de Hecho, aunque no se la denomine “consorcio”. En estas “Sociedades de Hecho” no es un tema menor dejar en claro que, ante inconvenientes con terceros acreedores, quedan comprometidos los patrimonios personales de sus miembros.

FORMAS ASOCIATIVAS FORMALES

Entre las formas asociativas sin fines de lucro (que no significa que no busquen un resultado económico positivo sino que éste no es el objetivo del emprendimiento; que el propósito de estos pequeños productores

asociados es generar una retribución por el trabajo y/o la producción de sus miembros y no obtener un “lucro” del capital aportado que, por otra parte, suele ser exiguo) se encuentran las *Fundaciones*, las *Asociaciones Civiles*, las *Cooperativas* y las *Mutuales*, a las que se agregan “Sociedades de Fomento” y “Cooperadoras” que, en la mayoría de los casos –pese a su denominación–, constituyen Asociaciones Civiles.

Las *Mutuales* son similares a las Cooperativas, y la intervención ante irregularidades debe surgir desde el ámbito judicial. No son lucrativas y, en general, tienen por objetivo brindar ayuda mutua frente a riesgos eventuales, desde apoyos económicos, servicios de salud, deportes, recreación y turismo, actuando por cuenta de sus asociados. Se diferencian de las Cooperativas en que no distribuyen excedentes.

En lo referente a las *Asociaciones Civiles* y *Fundaciones*, ambas se plantean dar satisfacción a las necesidades sociales, culturales, artísticas, científicas y deportivas de sus asociados y/o beneficiarios. Las *Agrupaciones de Colaboración Empresaria* (A.C.E.), que están incluidas en la Ley de Sociedades Comerciales, no constituyen una forma societaria ni son sujetos de derecho. Las Agrupaciones como tales no persiguen fines de lucro, pero sí mejorar las producciones y servicios de sus miembros; no pueden vender ni prestar servicios al mercado como agrupación sino a través de cada integrante. Tienen por finalidad mutualista ayudar a sus miembros –em-

presas o formas asociativas– para desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de cada uno: compartir equipamientos, asesorarse asociadamente o adquirir insumos en forma conjunta. Tienen un *fondo común* por lo que se constituyen en un avance sobre las Sociedades de Hecho, ya que cualquier acreedor debe ir primero contra dicho fondo y luego, subsidiariamente, sobre los bienes personales de los integrantes de la Agrupación.

A modo de conclusión, cabría expresar que no se puede establecer *a priori* cuál es la forma más apropiada para organizar a los pequeños productores. En cada caso, según el tipo de producción, la fase de la producción que se procura asociar y/o la idiosincrasia del grupo humano en cuestión, se deberá escoger aquel agrupamiento que mejor se adapte.

Las formas asociativas de interés común sin fines de lucro (fundamentalmente las Asociaciones y las Fundaciones) aparecen como más propicias para efectuar tareas de promoción, asistencia, capacitación y tutorías, siendo las *Cooperativas* las más adecuadas para afrontar la producción y la comercialización en los mercados formales, ya que las *Asociaciones* no pueden operar comercialmente para el mercado.

En este sentido, en algunas situaciones, cuando se esté en condiciones de optar por la formalización, se deberá evaluar si no es adecuado combinar *Sociedades Comerciales* (que pueden estar integradas por Asociaciones, personas y Cooperativas) o, a la inversa, *Cooperativas* que tengan como asociados a Asociaciones e incluso a Sociedades Comer-

ciales como las Sociedades de Responsabilidad Limitada (S.R.L.) y las Sociedades Anónimas (S.A.).

5. 1. ALGUNAS CUESTIONES REFERIDAS A LOS ASPECTOS IMPOSITIVOS DE LAS FORMAS ASOCIATIVAS*

A continuación indicaremos brevemente algunas consideraciones sobre los aspectos impositivos y previsionales, que resultan de gran importancia a la hora de definir la conformación de una u otra forma asociativa.

Considerando las diferencias impositivas entre las *Sociedades de Hecho* con actividad de servicios, las *Cooperativas de Trabajo*, las *Cooperativas de Provisión de Pequeños Productores* y los llamados “proyectos productivos” de hasta tres socios (incorporados por el denominado Registro de Efectores del Ministerio de Desarrollo Social), se puede señalar lo siguiente:

La Sociedad de Hecho puede ser monotributista cuando nos acotemos a un máximo de tres socios y una facturación anual de hasta 72.000 pesos. Deberán inscribirse como mínimo en categoría D (actualmente de 194 pesos) y sumarle a esta cuota un adicional del 20 por ciento más por cada socio. La situación ante el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y ante el Impuesto a las Ganancias establece que ambos están cubiertos, en estos casos, por la cuota del Monotributo. La situación previsional de cada socio indica que cada uno de ellos debe pagar el componente previsional y

* Los valores referidos son del año 2006 y sujetos a modificaciones de la normativa vigente.

la Obra Social, en total 59,44 pesos, correspondiendo 35 pesos al componente previsional y 24 pesos al seguro de salud (Obra Social).

En lo que respecta a las *Cooperativas de Trabajo* (que puede ser una Cooperativa de Trabajo Agropecuario), en lo atinente al Monotributo actúan como *agentes de retención* del Monotributo de sus asociados. Al inscribirse ante la AFIP, la Cooperativa debe pedir la adhesión de cada asociado al Monotributo. Con referencia al IVA, estas Cooperativas de Trabajo son responsables inscriptas y pagan mensualmente la diferencia entre débitos y créditos fiscales, debiendo presentar la declaración jurada mensual por internet. Estas Cooperativas se encuentran exentas del Impuesto a las Ganancias y, en lo que hace al aporte previsional, cada asociado de la Cooperativa de Trabajo debe pagar la cuota completa del Monotributo correspondiente a sus ingresos anuales. En caso de poseer ingresos menores que los 12.000 pesos sólo pagarán los 59,44 pesos del componente previsional.

Aunque es probable la ventaja de la carga impositiva comparativa en favor de las Cooperativas de Trabajo con relación a las Sociedades de Hecho monotributistas, es preciso estimar el monto del IVA y las posibilidades de la Cooperativa de recargarlo en su facturación, manteniendo su competitividad. En cambio, si la Sociedad de Hecho no puede incorporarse en el Monotributo y tributa en el régimen general, la Cooperativa tiene menos carga impositiva (fundamentalmente por exención en Ganancias).

Por otro lado, las *Cooperativas de Comercialización y Provisión de Productores* también están exentas del Impuesto a las Ganancias

y son responsables inscriptas en el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Sus empleados (si los tienen) se hallan en relación de dependencia con la Cooperativa como en cualquier otra empresa o sociedad comercial convencional.

Las *Fundaciones* y las *Asociaciones Civiles* (particularmente estas últimas, que suelen agrupar a pequeños productores de las economías regionales) están exentas del IVA en todas las actividades que realicen dentro del marco del objeto social. También están exentas del Impuesto a las Ganancias pero deben inscribirse en el mismo y solicitar la exención. La AFIP, en caso de aprobar la exención, la otorga provisoriamente y, luego, por un período determinado, informándolo en su página de internet. Deben presentar la declaración jurada informativa anual del Impuesto a las Ganancias. Están obligadas a cumplir con un régimen informativo y notificar de las donaciones. Ambas presentaciones son anuales y por internet. Deben llevar libros rubricados y confeccionar balances. En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, deben inscribirse y pedir la exención. Se les otorga por un período y se publica en internet.

5.1.1. REGISTRO DE EFECTORES DE DESARROLLO LOCAL Y ECONOMÍA SOCIAL

La Ley 25.865 y el Decreto 802/04 del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, en el ámbito del Ministerio de Desarrollo Social, plantea que podrán inscribirse en el denominado Registro de Efectores las *personas físicas*, los *asociados a Coope-*

rativas de Trabajo (aunque no los asociados a Cooperativas de Productores, lo cual debería reconsiderarse) y los *proyectos productivos* de hasta tres integrantes, siempre con una única actividad beneficiada. En los tres casos, las personas, individualmente consideradas, deberán encuadrarse en condiciones de “vulnerabilidad social”, acreditado por un *Informe técnico-social* y que no excedan un ingreso anual individual de 12.000 pesos por la actividad que realicen.

Las Cooperativas de Trabajo aquí consideradas deberán realizar en forma simultánea con sus asociados el trámite de la incorporación de los mismos al mencionado Registro y al Monotributo. Aprobada la adhesión, revestirán el carácter de pequeño contribuyente eventual social o monotributista social, según corresponda.

En el Monotributo Social, por 24 meses los beneficiarios sólo deberán abonar el 50 por ciento de la Obra Social. Les corresponde una cobertura de Obra Social que elegirán al inscribirse y no podrán cambiarla por el térmi-

no de un año. En el Monotributo Eventual Social, por 24 meses, no pagarán aporte alguno pero no poseen ninguna prestación de Obra Social.

En los llamados *proyectos productivos o de servicios* (en rigor, una Sociedad de Hecho promocionada) se debe tratar de hasta tres integrantes, personas físicas, con facturación anual individual de hasta 12.000 pesos. Deben pagar por 24 meses sólo el 50 por ciento de la Obra Social. También deben estar inscriptos en el Registro de Efectores y conservar el tope de ingreso anuales y una sola actividad beneficiada.

También el *pequeño productor agropecuario individual* puede estar inscripto en este Registro de Efectores. En ese caso, durante 24 meses, sólo abonará el 50 por ciento de la Obra Social. Transcurrido ese lapso, y siempre que sus ingresos no superen los 12.000 pesos anuales debe inscribirse en la categoría F –actividad primaria–, quedando exceptuado del componente impositivo del aporte mensual.

6. CUANTIFICACIÓN DE LA CONSISTENCIA ORGANIZACIONAL, DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS ASOCIADOS Y DE LA INSERCIÓN EFECTIVA EN LA COMUNIDAD

Una forma de evaluar la solidez de las organizaciones de productores (básicamente Asociaciones y Cooperativas), en los aspectos relacionados con lo socio-organizativo y la organización y su vínculo con la comunidad, es mediante la utilización de *índices* que hacen a su consistencia organizacional, la verificación de la participación de los asociados en sus asambleas y en sus actividades productivas, a su compromiso con la comunidad, con mecanismos de incubación y tutoría (por ejemplo, a través de Corredores Productivos como los conformados por la Federación de Cooperativas de Corrientes) y por actividades de educación y capacitación interna y externa. Todos estos items se pueden “medir” a través de un *balance social* o de *responsabilidad social asociativa*, de dos columnas (una de las cuales refleja la inversión, en términos absolutos y, la otra, mediante porcentajes), haciendo un seguimiento año por año, eva-

luando así su crecimiento o decrecimiento. Por otro lado, se hace necesario generar mecanismos de evaluación, que consideren el desenvolvimiento de las organizaciones desde el punto de vista de su funcionamiento y gestión, con el propósito de mejorar el resultado económico.

A modo de propuesta, y tal como existen organismos de contralor específico para las Cooperativas, Asociaciones y Sociedades Comerciales, un programa como el PRODERNEA/PRODERNOA podría apuntar al seguimiento, mediante un “balance socio-organizacional”, como el antes expuesto, y sobre cuya confección se ha trabajado ya en un informe anterior. Esto no significa que, paralelamente, no sea atinado solicitar a las organizaciones la respuesta a un formulario con datos básicos y mínimos de los aspectos legales y administrativos, que incluya algunos parámetros de viabilidad financiera y de sustentabilidad comercial.

7. ALGUNAS REFLEXIONES

Los emprendimientos asociativos se presentan como una alternativa de acción grupal que permite, especialmente a los pequeños y medianos productores, alcanzar diferentes niveles de tecnología y mejorar el poder de negociación en los mercados. En este marco, el asociativismo es considerado dentro de las llamadas *tecnologías de organización*. Como tal, implica la sistematización de ideas conjuntas, bajo la forma de *proyectos*. En general, surgen como respuestas creativas de productores y funcionarios a las dificultades que enfrentan las MIPyMEs agropecuarias y, en algunos casos, como medio para obtener ventajas comparativas y competitivas.

Las posibilidades de esquemas asociativos son ilimitadas y así lo demuestran la gran cantidad y variedad de estos emprendimientos, desde Consorcios de Productores y Sociedades de Hecho a las diversas formas asociativas de interés común. Entre estas últimas, las Cooperativas aparecen con la ventaja diferencial de valores y principios que, adecuadamente trasladados a la práctica, conforman una alternativa capaz de promover el desarrollo local y la democracia par-

ticipativa. En este sentido, es preciso integrar los “saberes campesinos”, fundados en la experiencia y en la transmisión oral, a los saberes técnicos y profesionales, haciendo a un lado prejuicios de origen académico que encasillan a los pequeños productores familiares como resistentes a todo tipo de cambio.

El *desarrollo humano sostenible* apela a modelos alternativos de gestión para resolver las inequidades y los peligros de alteraciones ambientales, generados por proyectos concentrados de sesgo economicista.

De acuerdo con lo expuesto, se propone:

- Incorporar una *visión integradora* de las tecnologías productivistas y las tecnologías asociativas.
- Realizar encuentros regionales de exposición y talleres interactivos en los cuales participen funcionarios, promotores y técnicos, que se extiendan luego a productores beneficiados con asistencias y financiamiento.

Buenos Aires, abril de 2006

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alburquerque, Francisco y otros: *Estudios de casos de desarrollo económico local en América Latina*, BID, Washington, Estados Unidos, 2002.

Boisier, Sergio: *El desarrollo territorial a partir de la construcción de capital sinérgico*, ILPES, Chile, 1998.

PNUD: *Estrategias de apoyo a las micro, pequeñas y medianas empresas*, Ed. Eudeba, Buenos Aires, 2001.

INTA: *Plan Estratégico Institucional, 2005 - 2015*, mimeo., Buenos Aires, 2004.

Kremenchutzky, Silvia: *Evaluación del Programa Desarrollo Rural del Noroeste Argentino, Informe final (Chaco y Misiones)*, mimeo., Crisol Proyectos Sociales, 2005.

Martínez, Gerardo: *Entre la desazón y la esperanza. Experiencias y propuestas para el desarrollo local en el noreste argentino*, Ed. Cámara de Diputados, Chaco, 2002.

Scalise, Jorge y otros: *Estudio para la determinación del ingreso de los productos agropecuarios en la Provincia de Catamarca*, mimeo., 2003.

Scalise, Jorge y otros: *Organizaciones de la Comunidad de la Provincia de Catamarca*, mimeo., 2003.

SEGUNDA PARTE

ASOCIATIVISMO AGROPECUARIO

Por la Contadora Pública Nacional Claudia A. Chiaradía
Consultora PRODERNEA / PRODERNOA

1. INTRODUCCIÓN

La actividad agropecuaria presenta características totalmente distintas de las de otros sectores de la economía nacional, las cuales no siempre están vinculadas en forma directa con la actividad económica pero determinan en muchos casos su resultado.

Entre éstas podemos mencionar los efectos climáticos, el crecimiento vegetativo, la duración del ciclo productivo, los valores de los *commodities*, todos los cuales de manera alternada o en conjunto forman parte de esta actividad; esto, sumado a los cambios vertiginosos dados en ella, vinculados con factores externos, internos o del propio desarrollo regional, genera la necesidad del productor de adecuar las formalidades de su operatoria para no quedar relegado de todo el proceso económico.

Con el fin de mejorar y adecuar estos cambios, los productores y los demás intervinientes en la cadena productiva tienden a asociarse, pero ya no mediante el tradicional convenio de palabras: buscan generar nuevos marcos de responsabilidades y obligaciones, los que, a medida que el negocio se desarrolla, van generando diversos efectos comerciales, impositivos, de gestión, etc.; por ello, la forma tradicional de asociarse ya no se cubre teniendo como única modalidad los acuerdos de palabra; estos agrupamientos van a tomar distintos rumbos dependiendo principalmente de la estructura de los agentes económicos que intervienen en las distintas etapas de la producción y comercialización.

Como pauta importante para definir la necesidad de asociarse, se deben conocer los problemas que afrontan los productores agropecuarios titulares de pequeños fondos de explotación. El aumento de la complejidad en la documentación de las operaciones, el progreso de la tecnología productiva, la mejora en la calidad y cantidad demandada de los productos, por un lado, así como el incremento de costos de producción y de intermediación, y la pérdida de poder negociador individual, obligan a estos productores a afrontarlos en forma mancomunada. Para lograr buenos resultados, y, de acuerdo con pautas claras y legales en este mercado creciente, se necesitan incrementar las inversiones y el financiamiento, lo que obliga a buscar nuevos caminos a riesgo de quedar fuera del mercado.

Asociarse permite generar una suma de las fortalezas de sus miembros y superar sus debilidades, por medio de la combinación de sus actividades o funciones individuales tales como producción, comercialización, logística, tecnología o financiamiento.

Para que una asociación pueda justificarse, debe realizarse un análisis comparativo de la capacidad productiva que tendrá la nueva unidad de negocio frente a la suma de las aptitudes competitivas que poseen los productores en forma individual. Resumiendo: deberá lograrse que la nueva unidad sea mayor que la suma de sus integrantes. La obtención de unidades con mayor capacidad productiva o comercial se consigue a través de acuerdos

que potencien las idoneidades individuales y permitan un aprovechamiento más eficiente de sus recursos.

El objetivo, entonces, del presente informe es brindar información en general sobre los distintos tipos de sociedades, agrupamientos o contratos que en nuestro país pueden adoptar los productores agropecuarios, mar-

cando sus características distintivas, sus formas legales y de control, algunos aspectos contables, sus efectos impositivos y previsionales y un resumen de las ventajas o desventajas de su implementación, teniendo siempre en cuenta las características del plan del PRODERNEA, la región en que se aplica y el nivel operativo de los posibles beneficiarios de este plan.

2. FORMAS ASOCIATIVAS

Nuestro país está definido mundialmente como una economía agroproductora y agroexportadora. No obstante, vemos que nuestra legislación de fondo no ha receptado con la rapidez que los tiempos imponen los cambios constantes que se van produciendo en la forma de concretar negocios agropecuarios. Aun hoy encontramos vigente la antiquísima Ley 13.246/48 de arrendamiento rural y aparcería, que ha tenido en el año 1980 una última modificación legislando respecto de los contratos accidentales.

Y recién en 1999, se sancionaron las Leyes 25.169 y 25.113 de Contrato Asociativo de Explotación Tambara y de Contratos de Maquila, respectivamente, cuando dichas actividades se llevaban adelante desde hacía mucho tiempo sin tener un marco regulatorio.

Nuestra legislación prevé diversas alternativas para llevar adelante un negocio, ya sea mediante la decisión de constituirse en forma unipersonal o asociada, tomando la forma de sociedad de personas, sociedad de capital o mixtas¹.

Sociedad de personas: es aquella socie-

dad donde la relación entre los socios es muy estrecha y requiere un afecto especial entre ellos, a causa de las responsabilidades que van a adquirir en forma individual respecto de los compromisos societarios. Se prioriza el conocimiento personal, la amistad, la afinidad entre las partes, antes que la solvencia patrimonial. En esta categoría encontramos las Sociedades Colectivas; en Comandita Simple; de Capital e Industria; Accidentales y en Participación; en Comandita por Acciones en la parte del socio comanditado, y las Sociedades de Hecho.

Sociedades de capital: son aquellas en que la calidad entre los accionistas no es tenida en cuenta, sino lo que prevalece es su solvencia patrimonial, tal es el caso de la Sociedad Anónima.

Sociedades mixtas: en este tipo podemos encuadrar a las Sociedades de Responsabilidad Limitada, donde el afecto societario y la solvencia van de la mano, aunque algunos tratadistas las ubican dentro de las sociedades de personas.

3. DE LA CONSTITUCIÓN SOCIETARIA EN GENERAL

Según pautas generales emitidas por los distintos organismos de contralor societario², cada jurisdicción provincial y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dictan su propia normativa sobre regulación y control de las sociedades, desde su inscripción original hasta su posterior información anual, así como también hasta en la forma y presentación de sus Estados Contables; Memoria Anual; Notas; procedimientos sobre rúbrica de libros; presentación y formalidades de contratos; tasas de funcionamiento y constitución, y régimen sancionatorio por incumplimiento.

En general, en el momento de la adopción de un tipo societario previsto en la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales, o siendo Sociedad Civil, de acuerdo con el Código Civil, los requisitos –con algunas variantes según la jurisdicción– son muy similares, debiendo siempre adaptarse a las normas que cada jurisdicción determine.

Por ello en general podemos establecer una lista de procedimientos que normalmente son comunes entre las distintas jurisdicciones dependiendo del momento en que se encuentre la decisión asociativa:

Momento de la constitución societaria

- Se debe definir entre los socios el tipo societario, el objeto social, el capital social inicial del cual en algunos casos se deberá contar con el 25 por ciento en efectivo en el momen-

to de suscripción del contrato, el domicilio legal –el cual determinará la jurisdicción de control legal societario–, y demás aspectos formales de la futura sociedad, ejemplo, cierre de sus Estados Contables.

- Se debe ubicar el asesoramiento profesional de confianza, tanto legal como contable, a efectos de redactar el contrato tipo a suscribir.

Momento de la inscripción o registro societario

- Se solicitará ante la Inspección General de Justicia (IGJ) o Dirección Provincial de Personas Jurídicas (DPPJ) o Registro Público de Comercio (RPC) la reserva de nombre o denominación social de acuerdo con la jurisdicción que se trate.

- Se tendrá que designar una escribanía o escritorio notarial, donde se suscribirán y certificarán los documentos, y obtener un dictamen profesional de contador público o abogado sobre el contenido, naturaleza y personalidad de los integrantes que lo suscriben –en algunas jurisdicciones a este dictamen especial se lo denomina “dictamen de precalificación”, o “dictamen precalificado”–, que acompañará al contrato suscripto y deberá estar certificado por el consejo o colegio profesional respectivo, donde el profesional se encuentre matriculado.

- Se deberá dar inicio al trámite de inscripción ante el organismo de contralor interviniente, y, por lo general, se requiere presentar ante éste el contrato suscrito y certificado por escribano o notario público, el dictamen precalificado certificado por el consejo respectivo, formulario o sellado de intervención de inicio de trámite, publicación de edictos en el Boletín Oficial de la jurisdicción, acreditar los depósitos de ley, adquirir los libros societarios obligatorios (Diario, Inventario, Actas), rubricar libros y, dependiendo de la jurisdicción interviniente, pagar la tasa de constitución de sociedad.

Es importante saber que toda Sociedad cobra vida desde el momento de su constitución, generando obligaciones y relaciones entre los socios que la integren.

En tanto que los pasos previamente descritos no se hayan cumplido ante el organismo de contralor y el contrato constitutivo no se encuentre inscripto, éste no puede ser oponible frente a terceros, lo cual provoca que, cualquiera que sea el tipo societario adoptado, si no está debidamente inscripto, los socios son considerados responsables en forma solidaria e ilimitadamente entre sí.

4. TIPOS DE ASOCIATIVISMO

La siguiente es una nómina de los contratos, sociedades, asociaciones y/o alianzas estratégicas a los que el pequeño productor puede acceder. Existen otras formas o modalidades, pero en el presente informe nos referiremos específicamente a:

- 4.1. Contratos Agropecuarios Asociativos
- 4.2. Sociedades de Hecho
- 4.3. Sociedades Comerciales regulares (S.R.L./S.A.)
- 4.4. Uniones Transitorias de Empresas (U.T.E.)
- 4.5. Asociaciones de Colaboración Empresaria (A.C.E.)
- 4.6. Cooperativas
- 4.7. Contratos de Fideicomisos no Financieros
- 4.8. Sociedades Civiles
- 4.9. Consorcios de Cooperación Ley 26.005/05

4.1. CONTRATOS AGROPECUARIOS ASOCIATIVOS

Es muy amplia la clasificación de los Contratos Agropecuarios utilizados en la actualidad, algunos se encuentran regulados en el Código Civil, otros en la Ley 13.246 ya mencionada, de arrendamientos y aparcerías, y otros no poseen regulación alguna.

Como característica principal los Contratos Agropecuarios pueden clasificarse como:

- Asociativos
- De cambio

Los primeros tienen un fin de lucro en función de la inversión del capital y del riesgo.

En los de cambio, el dueño del predio no toma el riesgo propio de la actividad; por ejemplo, en el contrato de arrendamiento se cede el uso y goce del predio y el dueño del campo recibe una suma de dinero.

En los contratos asociativos, el resultado dependerá de la actividad que se realice, y muchas veces existen cláusulas que surgen de los usos y costumbres propias de la actividad. Ambas partes asumen el riesgo, y participan tanto en las utilidades como en las pérdidas.

Podemos clasificar a los contratos asociativos en:

- Contratos asociativos regulados por la Ley 13.246/48
 - Aparcería Agrícola
 - Aparcería Pecuaria
- Contratos asociativos no regulados por la Ley 13.246/48
 - Capitalización de hacienda
 - Contrato asociativo accidental
 - Contrato de pastoreo
 - Contrato de pastaje
 - Contrato de locación de obra rural, entre otros

- Contratos regulados por leyes especiales
- Contrato Asociativo de Explotación Tampera
- Maquila

Desarrollaremos a continuación, los contratos que pueden celebrarse dadas las características de los productores y de acuerdo con lo mencionado en la Introducción.

4.1.1. CONTRATOS ASOCIATIVOS ACCIDENTALES

4.1.1.1. Objetivo

Estos contratos se caracterizan por ser de un plazo breve y con un fin determinado. Normalmente los *pools* agropecuarios recurren a esta modalidad.

La Ley N° 13.246/48 de arrendamientos rurales y aparcerías, en su Artículo 39 inciso a) determina que serán contratos accidentales:

“Los contratos en los que se convenga, por su carácter accidental, la realización de hasta dos (2) cosechas como máximo, ya sea a razón de una (1) por año o dentro de un mismo año agrícola, cuando fuera posible realizarla sobre la misma superficie, en cuyo caso el contrato no podrá exceder el plazo necesario para levantar la cosecha del último cultivo”.

Es decir que son contratos de tipo accidental que se diferencian de las aparcerías legisladas en el Artículo 21 de la Ley 13.246

sólo en el plazo de duración, ya que estos últimos contratos se celebran como mínimo por tres años, pero en esencia son también de tipo asociativo.

4.1.1.2. Formas de constitución

El contrato se debe celebrar por escrito y es conveniente que se homologue como accidental ante el juez de la jurisdicción respectiva.

Si el contrato accidental está homologado, es título suficiente para desocupar el fundo al vencimiento del contrato, siendo este aspecto muy importante a tener en cuenta.

En estos contratos, una parte se obliga a ceder el uso y goce de un predio rural, estipulándose los aportes que realizarán los componentes; también los campos pueden ser arrendados.

Generalmente a la finalización de la cosecha se reparten los frutos.

En caso de reiteración del contrato entre las mismas partes o sobre el mismo campo, caeríamos en la figura de aparcería agrícola regulada por la ley 13.246/48 o en un arrendamiento si el pago se pactó en dinero.

4.1.1.3. Aspectos impositivos y previsionales

Cada partícipe podrá inscribirse en el IVA y en Ganancias y podrán ser tanto personas físicas como jurídicas.

Si son personas físicas, constituyen explotaciones unipersonales, correspondiendo el pago de jubilación de autónomos, de acuer-

do con la tabla incorporada como Anexo I al presente informe.

En estos casos, la variable determinante del costo del pago de autónomos estará dada por la cantidad de trabajadores que contrate la explotación unipersonal; en el anexo citado se muestra el detalle.

Si alguna de las partes intervinientes opta por la figura de monotributista, remitimos a la lectura del Anexo II del presente informe.

Impuesto al Valor Agregado

Puesto que en estos contratos existe riesgo empresario y participación en las decisiones, cada parte mantiene su individualidad y no se crea una entidad distinta de las personas que lo integran³.

Cada uno de los socios accidentales intervinientes adquiere los insumos a su nombre, generándose los créditos fiscales respectivos.

La distribución de los frutos al levantar la cosecha se encuentra fuera del ámbito del gravamen, puesto que el aparcerero no vende ni da en pago al aparcerero dado el porcentaje concertado, sólo es un reparto de frutos que deriva de esa colaboración.

El hecho imponible en el IVA nace para cada uno en el momento que deciden vender los frutos, generándose entonces el débito fiscal para cada partícipe, quienes descontarán los créditos fiscales que hayan venido acumulando hasta ese momento.

También debemos considerar que según sea el producto cosechado, a los efectos de acceder al llamado reintegro sistemático, previsto en la RG AFIP 1.394/02, es decir reten-

ción del 8 por ciento con una devolución del 7 por ciento para granos no destinados a la siembra y legumbres secas, deberá inscribirse en el Registro Fiscal de Operadores de Granos (RFO); en caso contrario, el adquirente le retendrá el total del IVA (10,5 por ciento) con el consiguiente perjuicio financiero, puesto que en ese supuesto no procederá la mencionada devolución.

Para el caso del arroz, como la alícuota del Impuesto al Valor Agregado es del 21 por ciento, la retención por el régimen de la 1.394/02 es del 18 por ciento con una devolución sistemática del 9 por ciento sólo en el caso en que el productor se encuentre inscripto en el RFO, si no la retención será del 21 por ciento sin devolución.

Impuesto a las Ganancias

Cada uno de los socios accidentales incorporará en su declaración jurada el resultado de estos contratos como renta de la tercera categoría⁴, de modo que si son personas físicas o sucesiones indivisas determinarán el tributo a alícuotas progresivas y si son sociedades a la alícuota del 35 por ciento.

Cuando se vendan los frutos, cada parte será sujeto pasible de la retención del Impuesto a las Ganancias prevista en la RG AFIP 2.118/2006 para el caso de granos no destinados a la siembra y legumbres secas, la cual prevé una retención del 2 por ciento por encima de un mínimo no sujeto a retención de 12.000 pesos por cada pago sin considerar el IVA, entre otros conceptos, sólo en el caso en que el productor esté inscripto en el Registro Fiscal de Operadores, instituido por la RG 1.394/02.

En caso contrario, la retención será del 8 por ciento sin mínimo, lo cual resulta ser una penalidad para el productor no inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos (RFO); si el productor no está inscripto en el Impuesto a las Ganancias la retención será del 28 por ciento sin aplicación de mínimo alguno.

Impuestos patrimoniales

En definitiva estos contratos accidentales por cosecha que estamos analizando son del tipo de los asociativos y cada una de las partes se convierten en coproductores.

Si los socios accidentales son personas físicas o sucesiones indivisas constituirán explotaciones unipersonales y, por lo tanto, no corresponde el régimen de responsable sustituto⁵.

En estos casos los partícipes tributarán el Impuesto sobre los Bienes Personales, considerando en forma individual el activo menos el pasivo al 31 de diciembre.

En cambio, si alguna de las partes es una sociedad regular o Sociedad de Hecho de objeto comercial, tributará junto con sus otros bienes, neto de las deudas, el Impuesto sobre los Bienes Personales como responsable sustituto.

En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta cada integrante tributará con los bienes que ha aportado según el contrato, aplicando las normas de valuación que surgen de la norma de GMP, y si el activo es superior a 200.000 pesos será contribuyente del gravamen, siendo la alícuota aplicable del 1 por ciento sobre la base imponible.

A su vez, el Impuesto a las Ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se computará a cuenta de este último.

4.1.1.4. Ventajas y desventajas

Como lo indicáramos en *Pool de siembra, efectos legales e impositivos*⁶ existen ventajas y desventajas:

Ventajas

- No constituyen sociedades, cada parte mantiene su individualidad.
- No se crea una entidad distinta de las personas que lo integran.
- Se celebra por una cosecha o a lo sumo dos.
- En el IVA, el hecho imponible nace para cada uno de los partícipes en el momento que decidan vender los frutos y no cuando se reparten los mismos.
- En el Impuesto a las Ganancias, cada partícipe, si fuera persona física, tributará sobre el resultado final del negocio a alícuotas progresivas y no proporcionales.
- En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en el caso de ser los socios personas físicas el pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias será del 35 por ciento de la utilidad impositiva, aunque en forma individual los partícipes hayan tributado a alícuotas progresivas.
- En el Impuesto sobre los Bienes Personales, si el socio accidental es una persona física o socio de una Sociedad de Hecho agro-

pecuaria pura, tendrá derecho al mínimo no imponible de 102.300 pesos.

Desventajas

- Cada partícipe será considerado coproductor y por lo tanto deberá inscribirse en el Registro Fiscal de Operadores de Granos.
- Si se continúa con la actividad en el mismo predio dejará de ser un contrato accidental y se aplicarán las disposiciones de la asociación agrícola regulada por la Ley 13.246/48.

4.1.2. AGRUPAMIENTO PARA ADQUISICIONES ESPECIALES (ANEXO IV RG 1.415/03 AFIP)

4.1.2.1. Objetivo

Se podrán agrupar los productores agropecuarios bajo esta modalidad sin tener necesariamente un vínculo societario especial, la única vinculación entre ellos se determinará por la facturación por separado de la compra de un bien de uso.

Debe tratarse de compra de bienes muebles para ser afectadas como bien de uso, por un conjunto de usuarios.

En la mencionada Resolución se dispone que el vendedor facturará el bien en forma proporcional a cada integrante del conjunto.

A tal fin podrá optar por:

- a) Confeccionar facturas globales dirigidas a varios compradores que revistan el mismo carácter frente al Impuesto al Valor Agregado (responsables inscriptos, exentos, etc.) o al Régimen Simplificado (Monotributo).

En estos casos deberá consignarse la totalidad de los datos de cada uno de ellos y la parte indivisa que le corresponde en el precio neto y, de resultar procedente, en el IVA.

- b) Emitir tantas facturas como compradores existan.

4.1.2.2. Formas de constitución

Principalmente se da en los casos de adquisición, entre varios productores, de maquinaria agrícola cuyo costo es importante, previendo el uso compartido entre todos en el establecimiento de cada uno, como también los turnos, manejo y mantenimiento.

No se requiere necesariamente un contrato. Aunque se recomienda redactarlo, a los efectos de otorgar un marco adecuado para reglamentar los aspectos formales acordados, en especial respecto de los temas laborales.

Este contrato podrá contener textos referidos a condiciones de compra, participaciones en pesos y en porcentajes, formas de pago, pautas sobre mantenimiento y gastos, forma o aspectos a determinar en el momento de decidir la venta del equipo adquirido, etcétera.

Se trata en realidad de un condominio, que estaría regulado por el Artículo 2.673 y siguientes del Código Civil.

4.1.2.3. Aspectos impositivos y previsionales

Cada productor, entonces, recibirá la factura por la parte que le corresponde en el bien de uso adquirido.

Si fuera un contribuyente inscrito en IVA tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal correspondiente.

En el momento de la venta del bien cada parte facturará su porcentaje y en el caso de que sea inscrito en IVA deberá abonar el débito fiscal correspondiente

En el Impuesto a las Ganancias computarán las amortizaciones correspondientes en la parte proporcional.

4.1.2.4. Ventajas y desventajas

Ventajas

- Se comparte la inversión en los bienes adquiridos.
- Promueve la tecnificación entre productores.
- No son sociedades.

Desventajas

- Contingencias de tipo laboral para todos los condóminos.
- Cada condómino puede enajenar su parte indivisa y sus acreedores pueden hacerla embargar y vender antes de hacer la división entre las partes.

4.2. SOCIEDADES DE HECHO

4.2.1. OBJETIVO

Se trata de un grupo de tipo informal. Bajo este tipo de figuras habitualmente se aso-

cian los productores agropecuarios, teniendo en cuenta lo comentado en el ítem 2 sobre sociedades de personas; es aquí donde el afecto e interés personal supera la situación patrimonial del emprendimiento, ya que al no estar reguladas por normas, la responsabilidad es directa solidaria e ilimitada entre los socios integrantes.

Normalmente vemos este tipo de sociedad en empresas familiares o en las que existe una gran afinidad por amistad, lo cual hace factible que este tipo social funcione adecuadamente.

No necesita la formalidad de un contrato para su existencia, como tampoco inscripción en registro de contralor societario⁷; no obstante, y atendiendo a la clase y expectativas del negocio agropecuario, se recomienda que exista un contrato escrito suscripto por las partes, el cual sólo generará obligaciones entre los socios de acuerdo con el grado de formalidad que éste posea (es decir si está certificado por escribano o no); sin embargo, el mismo no puede ser oponible ante terceros a efectos de aliviar la responsabilidad de los socios.

Para la redacción del contrato se puede tomar cualquier modelo tipo de contrato social (pero esto es sólo al efecto de dotar de alguna personalidad al convenio entre las partes de una Sociedad de Hecho). Creemos que el que más se asemeja o adecua en las obligaciones y responsabilidades puede ser el de una S.R.L., ya que la misma también es considerada en doctrina una sociedad de personas o mixta.

Es una Sociedad sin personería jurídica, lo que indica un compromiso social importante, debiendo los partícipes buscar la manera

de resguardar sus bienes propios de cualquier efecto no deseado.

Las partes que se unen para realizar un emprendimiento pueden aportar bienes o dinero, se cuantifican estos aportes estableciéndose el porcentaje de participación de cada socio, su aporte individual y en algunos casos el detalle de aporte de bienes.

4.2.2. FORMAS DE CONSTITUCIÓN Y FUNCIONAMIENTO

Estas sociedades están regidas por la Ley 19.550. Según Nissen⁸ “son sociedades de hecho las que carecen de instrumentación y en las cuales los socios han prestado su consentimiento verbal, a los fines de realizar una actividad económica determinada, dispuestos a repartirse las utilidades y soportar las pérdidas. En cambio, en las sociedades irregulares sus integrantes han suscripto el contrato social, que se encuentra ajustado al Artículo 11 de la Ley 19.550, con todos los elementos y requisitos por él dispuestos, pero sin embargo, adolece de vicios de forma, por la omisión de la registración prevista en el Artículo 7 de la citada ley...”.

La existencia de una Sociedad de Hecho puede acreditarse por cualquier medio de prueba, y se reconoce su existencia en la realización de una actividad económica determinada.

- Tiene una personalidad jurídica precaria o limitada.
- Sólo puede estar integrada por personas físicas.
- El gerenciamiento lo lleva a cabo algún integrante de la sociedad.

- Los socios tienen responsabilidad directa y responden con el capital invertido en la Sociedad y con el patrimonio individual en forma directa ilimitada y solidaria.

- No se encuentran reguladas por la Ley N° 19.550.

- Pueden utilizar nombre de fantasía.

- No está inscripta o regularizada en el organismo correspondiente.

- Puede ser representada por cualquiera de los socios, quien obliga con sus actos a nombre de la Sociedad a todos sus integrantes.

4.2.3. ASPECTOS IMPOSITIVOS Y PREVISIONALES

La Sociedad tiene su CUIT individual, distinto del de sus integrantes; en el momento de la inscripción ante AFIP, se deberá presentar el CUIT de cada uno de sus integrantes a causa de que por la forma de presentación y liquidación de sus tributos la Sociedad debe asignar sus resultados a cada uno.

Impuesto al Valor Agregado

La compra de insumos, las prestaciones de servicios, los gastos generales, la venta de productos agropecuarios son hechos gravados en el IVA, y será la Sociedad de Hecho sujeto pasible de retención según el producto primario que venda.

Con respecto a los socios y su relación con los actos de la Sociedad, se considera que estos no son sujetos alcanzados por el IVA, por la distribución de las utilidades que reciben provenientes de la Sociedad de Hecho.

Impuesto a las Ganancias

No son contribuyentes del Impuesto a las Ganancias, por lo tanto no requieren inscripción fiscal en dicho tributo.

Su período fiscal coincide en general con el año calendario. Con respecto a éste, si se tratare de una Sociedad de Hecho que posee inscripción en el Registro Público de Comercio y lleva libros rubricados, su ejercicio fiscal coincidirá con el que se establezca como ejercicio comercial, pudiendo éste no coincidir con el año calendario.

La AFIP-DGI determina que la utilidad impositiva obtenida, en el período fiscal de que se trate, sea declarada y presentada junto con la declaración jurada del socio con mayor participación y, en caso de participaciones iguales, por el del CUIT más bajo⁹.

En esta declaración se asignará la mencionada utilidad a cada participante de acuerdo con el porcentaje previamente establecido, pudiendo distribuir también las retenciones y percepciones que por este impuesto la Sociedad haya sufrido durante el mencionado período fiscal, de acuerdo también con el mismo porcentaje.

Se distribuirá entre los socios la utilidad como renta de la tercera categoría, es decir que cada socio tributará el impuesto a alícuotas progresivas que van del 9 al 35 por ciento.

Impuestos patrimoniales

Si la Sociedad de Hecho es de objeto civil, en nuestro caso agropecuaria pura, y no realiza ninguna tarea distinta –como puede ser el caso de labores como contratista rural–,

entonces no es sujeto del gravamen a las participaciones societarias.

Por lo tanto, cada uno de los socios tributará Impuesto sobre los Bienes Personales, debiendo incorporar en sus declaraciones juradas la participación en las mencionadas Sociedades de Hecho (activo menos pasivo impositivo).

Pero si una Sociedad de Hecho agropecuaria presta, además, servicios a terceros como contratista rural o laboreo, deja de encuadrarse como de objeto civil y se la considera comercial; por lo tanto, en el caso planteado debe tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales como responsable sustituto, aplicando la alícuota del 0,50 por ciento sobre el activo menos el pasivo impositivo de la Sociedad.

Previsionales y Monotributo

Cada socio integrante es contribuyente de autónomos en la categoría que corresponda según lo explicado en el ítem 4.1.1.3. (anteúltimo párrafo).

También aquellas integradas por hasta tres socios pueden optar por el Monotributo. En el Anexo II puede consultarse un resumen de este Régimen Simplificado.

4.2.4. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Ventajas

- La que consideramos más importante es la falta de requisitos legales e instrumentales para su constitución.

- Por tratarse de un grupo informal, no requiere tener una contabilidad registrada en libros legales¹⁰, a excepción de aquellos que se establezcan como obligatorios para registros fiscales (RG AFIP-DGI 1.415/03); no obstante, se recomienda la implementación de algún mecanismo de rendición de cuentas periódico o bien establecer un sistema contable de información.

- El procedimiento de rendición de cuentas posiblemente tenga una razón de ventaja en la medida que el “affectio societatis” no sea un punto oponible entre los socios, ya que todos son conscientes responsables de la falta de entidad jurídica que caracteriza a las Sociedades de Hecho.

- Desde el punto de vista del Impuesto a las Ganancias las Sociedades de Hecho no son contribuyentes y cada socio tributará a la alícuota progresiva que le corresponda como renta de la tercera categoría.

Desventajas

- Los socios tienen responsabilidad directa y responden con el capital invertido en la Sociedad y con el patrimonio individual en forma ilimitada y solidaria.

- El retiro o fallecimiento de algún socio implica que la Sociedad desaparece ya que tiene individualidad propia por los socios originantes, por lo tanto no es posible modificar su estructura societaria; impositivamente se debe dar de baja la Sociedad y por consiguiente tributar IVA y Ganancias por los bienes que posee el ente, es decir que su participación no es transmisible.

- No se pueden adquirir ciertos bienes

registrables (por ejemplo, campos), ya que se debería constituir un condominio propietario.

- La principal dificultad de esta figura desde el punto de vista fiscal está dada por la incidencia impositiva del retiro de algún socio.

En el Dictamen N° 53/97 (DAL)¹¹, se consulta si el retiro de un socio de una Sociedad de Hecho y su reemplazo por otro trae apareada la disolución de la Sociedad y la formación de una nueva, con el correspondiente cambio de CUIT.

El fisco en esta instancia indicó que el retiro de un socio de una Sociedad de Hecho conduce a la liquidación y disolución de la misma.

También en el Dictamen 60/03 (DAL)¹² –16/10/2003– se consultó qué sucede cuando fallece uno de los dos socios. En este caso el fisco respondió que en el momento de ocurrir el fallecimiento debió darse de baja el CUIT y proceder a solicitar uno nuevo para la Sociedad de Hecho que se había constituido.

Por lo que cada vez que se produce un retiro de un socio en una Sociedad de Hecho los efectos impositivos son:

- En el IVA la adjudicación de los bienes a los socios implica un concepto asimilable a venta impositiva debiendo tributarse el impuesto por la transferencia de los bienes (Artículo 2, Ley de IVA).

- En el Impuesto a las Ganancias, según el Artículo 71 del DR, la adjudicación de bienes por disolución se considerará realizada al precio de plaza.

4.3. SOCIEDADES COMERCIALES REGULARES

4.3.1. SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

4.3.1.1. Objetivo

Este tipo societario es de categoría mixta, donde la sociedad de personas se relaciona también por patrimonio; son las llamadas sociedades de cuotas, no es una sociedad por acciones, ya que sus partícipes se relacionan en función del capital aportado o integración, dividido en cuotas partes. Representan el tipo societario legal utilizado por las empresas medianas y pequeñas agropecuarias.

Sus socios son responsables limitadamente al capital que suscriben, resguardando sus bienes personales de las contingencias de los negocios de la Sociedad.

Sus cuotas pueden transmitirse libremente, entre socios o terceros que se incorporarán como tales, existiendo algunos casos en que los socios constituyentes incorporan cláusulas especiales a efectos de limitar el ingreso de socios cuando desean resguardar algún negocio de familia.

El gerente es quien representa y administra la Sociedad. Puede ser socio o no. Si se extralimita de sus funciones, responde por sus actos solidaria e ilimitadamente, y en general tiene las mismas incompatibilidades que un director de S.A.

La capacidad de respuesta patrimonial de la Sociedad frente a terceros estará marcada por el valor de su patrimonio neto, ya que este es el límite de responsabilidad asumida por los socios.

4.3.1.2. Formas de constitución

Se encuentran dentro del grupo de sociedades formales, por lo tanto necesitan un contrato de acuerdo con los requisitos establecidos en la Ley de Sociedades Comerciales y el organismo de contralor jurisdiccional que corresponda.

El contrato podrá realizarse por instrumento privado o por escritura pública. Una vez que esté inscripto en el organismo de contralor respectivo producirá efectos sobre terceros.

Las cuotas de los socios son transmisibles, por lo que no puede prohibirse su transmisibilidad, pero sí limitarse, incorporando cláusulas que lo establezcan en el contrato, tal como se comenta en 4.3.1.1.

La cantidad de socios no puede exceder los cincuenta¹³. En caso de fallecimiento de un socio, los herederos menores de edad pueden formar parte de este tipo societario, al igual que el cónyuge del fallecido, o bien quien resulte beneficiario de las cuotas partes como derechohabiente sucesorio del fallecido o bien quien las hubiere recibido como legado o donación excepto que existan cláusulas especiales en el contrato original que lo impidan¹⁴.

La denominación social debe ir acompañada por los términos “Sociedad Responsabilidad Limitada” o la sigla S.R.L.

En cuanto al registro de sus actos, por tratarse de una sociedad regular necesita libros obligatorios de Comercio¹⁵, con más un libro de actas de reuniones de socios, donde se tomará nota de las deliberaciones de éstos y debiendo cumplirse los requisitos de cualquier anotación legal, sirviendo éstos de medios de prueba.

Su contrato social puede ser modificado, pero por tratarse de una sociedad de personas, ante la posibilidad de incorporación de un nuevo socio, el contrato social debe ser modificado generando otro que incorpore la figura del nuevo socio manteniendo o modificando las cláusulas del anterior.

4.3.1.3. Aspectos impositivos y previsionales

Impuesto al Valor Agregado

La compra de insumos, las prestaciones de servicios, los gastos generales, la venta de productos agropecuarios son hechos gravados en el IVA, y será la Sociedad el sujeto pasible de retención según el producto primario que venda.

Con respecto a los socios gerentes, las prestaciones inherentes al cargo están exentas del IVA para los socios gerentes, siempre que se acredite la efectiva prestación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada.

Impuesto a las Ganancias

La Ley de Impuesto a las Ganancias asimila las ganancias obtenidas por esta Sociedad a las de las sociedades de capital (Sociedades Anónimas), por lo tanto tributan el impuesto a la alícuota del 35 por ciento sobre la ganancia impositiva.

Este tema es de absoluta discusión y la asimilación se debe al simple hecho recaudatorio, ya que estamos en presencia de una

sociedad de personas (véase la Ley de Sociedades Comerciales) por lo que correspondería que la utilidad fuera distribuida de acuerdo con lo establecido en el contrato social.

Su período fiscal coincidirá con el cierre de su ejercicio económico.

Impuestos patrimoniales

Las S.R.L. son contribuyentes del Impuesto sobre los Bienes Personales como responsable sustituto, aplicando la alícuota del 0,50 por ciento sobre el patrimonio neto societario con más o menos los aportes o retiros producidos desde el cierre del ejercicio hasta el 31 de diciembre de cada año.

Como resultado del párrafo anterior los socios tendrán exenta su participación en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Aspectos previsionales

Las personas que cumplen funciones de “socio gerente” deberán realizar aportes jubilatorios en la categoría “D” de autónomos (véase Anexo I), al igual que un director de S.A. Si además de ser socios cumplen funciones en relación de dependencia en la Sociedad que administran, no quedan obligados al pago de cargas sociales por los salarios que perciban, excepto el aporte correspondiente a la ART debiendo abonar solamente autónomos en estos casos.

Los demás socios que no revistan el carácter de socios gerentes no están obligados al aporte de autónomos.

4.3.1.4. Ventajas y desventajas

Ventajas

- Limita su responsabilidad al valor patrimonial de sus cuotas partes.
- No hay mínimos establecidos en el aporte inicial de capital, excepto en la I.G.J. de la C.A.B.A. que por la Resolución 7/05 establece una serie de requisitos sobre la relación que debe existir entre el tipo de sociedad que se constituye y el capital social determinado.
- Son sociedades que tienen bajo nivel de control por parte de los organismos societarios durante su vida.
- Permite limitar la transmisibilidad de la cuota social, como también la integración de nuevos socios.
- Se protege el patrimonio personal de los socios ante un mal funcionamiento de la Sociedad.

Desventajas

- No hay desventajas desde el punto de vista impositivo al momento de elegir este tipo societario, ya que se encuentra asimilado a una S.A.
- Si comparamos en el Impuesto a las Ganancias a estas sociedades con las de hecho, en este último caso se tributa a alícuotas progresivas en cabeza de cada uno de los integrantes.
- Quienes contraten o lleven adelante negocios en conjunto o sean proveedores o clientes de la S.R.L. deben saber que la responsabilidad de este tipo societario se limita a responder por sus obligaciones con el capital aportado y, en todo caso, a su patrimonio neto.

- Posee un máximo legal referido a la cantidad de socios que pueden integrar la sociedad.

4.3.2. SOCIEDAD ANÓNIMA

4.3.2.1. Objetivo

Doctrinariamente se entiende que la Ley de Sociedades al regular a las S.A. lo hizo desde el punto de vista de anular la identidad del socio, en un sentido contrario al del resto de las sociedades, tomando la figura del accionista inversor como principal actor en la vida de la S.A., el cual aporta capital a cambio de recibir acciones “al portador” representativas de ese capital; de allí el carácter de “anónima”, sin identificación externa de sus integrantes.

Pero con el tiempo esta característica se fue disipando, y con las modificaciones introducidas a la Ley de Sociedades y las incorporadas en las normativas fiscales las acciones perdieron el carácter de “al portador” pasando a ser únicamente “acciones nominativas no endosables”, con lo cual se podría interpretar que hoy en día estamos frente a una sociedad de capital nominado y no frente a una Sociedad Anónima.

Muchos autores sostienen que el legislador al redactar la Ley de Sociedades Comerciales pensó en este tipo societario apuntando a las grandes empresas o a grandes masas de capital volcados en actividades económicas.

Pero la realidad de nuestro país determinó que este tipo societario, atento a la flexibilidad natural que ofrece el marco legal, pueda ser utilizado aun en sociedades pequeñas y medianas, ya sea en sociedades de familia o de

pocas personas, y vemos hoy que muchas S.A. se componen de dos accionistas que, además, son director titular y suplente de la misma.

En estas sociedades predomina el factor patrimonial como la única garantía de los acreedores; no obstante esto, aparece como relevante la figura del Directorio, el cual tendrá que ser elegido por los accionistas en forma periódica y de acuerdo con su estatuto, pasando a ser los directores titulares responsables solidaria e ilimitadamente con su patrimonio personal por los actos realizados con la Sociedad. Por lo tanto, si los accionistas son personas distintas de los directores titulares, éstos no tendrán responsabilidad personal alguna, excepto con el patrimonio neto societario representado por su tenencia accionaria¹⁶.

Atendiendo a las características del aporte de su capital, las S.A. pueden ser constituidas como:

- Abiertas: son las que hacen oferta pública de sus acciones en los mercados de valores.
- Cerradas: son las que no ofrecen sus acciones en el mercado de valores.

En la actividad agropecuaria, este tipo societario es muy común, tanto en las sociedades de mucha antigüedad en el mercado, como en las que se regularizan pasando de Sociedades de Hecho a ser sociedades regulares. Esto es así por la característica de poseer entidad jurídica propia, tener individualidad fiscal, permitir ser administradas por poder, o por un Directorio ajeno a los accionistas fundadores, y, fundamentalmente, por ser sujetos de derecho y responder por sus obligaciones con su patrimonio neto, más la obligación personal del Directorio.

4.3.2.2. Formas de constitución

Las S.A. se constituyen por instrumento público ante escribano o notario público, quien da testimonio de la escritura en un estatuto societario.

La formalización de un estatuto de S.A. se puede dar de dos maneras:

- Por acto único: o simultáneo, en el que sus fundadores realizan la suscripción del capital en el momento de la constitución.

- Por suscripción pública: se da en la constitución de sociedades abiertas al público. En éstas se necesita una entidad financiera que interviene en el momento de la suscripción de las acciones. Los promotores son los encargados de gestionar y tramitar la suscripción hasta la constitución de la misma.

El capital es representado por acciones nominativas no endosables o escriturales. Los accionistas limitan su responsabilidad a la integración de las acciones suscriptas.

Los aportes de capital se pueden realizar en efectivo (25 por ciento se aporta al momento de la suscripción y el resto dentro de los dos años siguientes) o en especie (se deberá integrar el 100 por ciento al momento de la formalización del estatuto)¹⁷.

La transmisión de las acciones es libre y cada transferencia debe ser notificada a la Sociedad y al organismo de contralor a los efectos de ser registrada en el Registro de Acciones.

La denominación social debe ir acompañada por la sigla S.A. o por los términos “Sociedad Anónima”.

La administración en las S.A. está a cargo de directores, los cuales pueden ser accionis-

tas o no, y son designados por la asamblea por un plazo de tres años o por el plazo que establezca el estatuto, pudiendo ser reelectos.

La representación social está a cargo del presidente del Directorio, y tanto éste como el resto de los directores titulares son responsables solidaria e ilimitadamente hacia accionistas, terceros y la sociedad en general por el mal desempeño en sus funciones. Esta responsabilidad cesa cuando es aprobada su gestión en la asamblea y son reemplazados dentro de los términos legales.

Los accionistas pueden decidir sobre la existencia de un control societario basado en una sindicatura, personal (síncido) o colegiada (consejo de vigilancia), en manos de profesionales abogados o contadores públicos, los cuales emitirán un informe como relatores de las actividades del Directorio ante los accionistas, cumpliendo siempre lo determinado en la Ley de Sociedades.

La elección de una sindicatura es optativa para aquellas sociedades consideradas cerradas que no coticen en la Bolsa, o bien se trate de una Sociedad que no supere los límites establecidos por el Artículo 299 de la Ley de Sociedades Comerciales.

En el caso de las sociedades abiertas la sindicatura es obligatoria.

Atendiendo a las partes de interés que intervienen, estas sociedades necesitan un sistema contable, uno administrativo, auditorías, presentación de Estados Contables ante los distintos organismos de contralor; en algunos se abona una tasa anual de funcionamiento, requieren presentación de asambleas de accionistas y de reuniones del Directorio. Estas disposiciones varían según sea el organismo actuante en la jurisdicción original de la Sociedad.

4.3.2.3. Aspectos impositivos y previsionales

Impuesto al Valor Agregado

Son sujetos de derecho a todos los efectos impositivos, y pueden ser sancionadas fiscalmente en forma directa como sujeto persona jurídica. Tanto la compraventa de insumos, las prestaciones de servicios, gastos generales, como la venta de bienes y servicios son hechos gravados en el IVA, y serán sujetos pasibles de retención y percepción según el producto primario que se comercialice.

Con respecto a los accionistas y directores titulares o suplentes, su relación con los actos alcanzados por este impuesto en la Sociedad es totalmente ajena, y se considera que todos los directores son sujetos exentos en el IVA por los ingresos percibidos en su actividad dentro de la Sociedad, tal como lo comentáramos en el caso de los socios gerentes de las S.R.L.

Impuesto a las Ganancias

Tributan el impuesto a la alícuota del 35 por ciento sobre la ganancia impositiva¹⁸ generada en el período fiscal. Su período fiscal coincidirá con el cierre de su ejercicio económico.

Impuestos patrimoniales

Las SA son contribuyentes del Impuesto sobre los Bienes Personales como responsable sustituto, aplicando la alícuota del 0,50 por ciento sobre el patrimonio neto societario con

más menos aportes o retiros al 31 de diciembre de cada año. Los accionistas tendrán exenta su participación en la misma en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Aspectos previsionales

Las personas que cumplen funciones de “directores titulares” deberán realizar aportes jubilatorios en la categoría “D” de autónomos (véase Anexo I). Si el director titular cumple funciones en relación de dependencia de la Sociedad que administra, son válidas las consideraciones hechas para el caso de las S.R.L.

Los directores suplentes no tienen carga previsional de autónomos.

4.3.2.4. Ventajas y desventajas

Ventajas

- El accionista limita su responsabilidad a su participación accionaria.
- Este tipo societario tiene una muy buena imagen empresarial, atento a los deberes formales que debe cumplir.
- No tiene límite en la cantidad de accionistas que la pueden integrar y sus acciones pueden ser transferidas libremente.

Desventajas

- Normalmente está sujeta al pago de una tasa anual al organismo de contralor y tiene control directo de éstos, dependiendo de la jurisdicción donde se encuentre inscrita.

- Los directores titulares deberán suscribir compromisos de buen cumplimiento de sus funciones mediante seguros de caución o depósitos reales de dinero o bienes en favor de la Sociedad (ejemplo, en C.A.B.A.).

- Impositivamente este tipo societario tributa el Impuesto a las Ganancias a la tasa máxima sobre su utilidad impositiva (35 por ciento).

- Es sujeto de control por parte de los organismos de contralor con mayor énfasis que el resto de las sociedades.

- Poseen una estructura administrativa y contable compleja.

4.4. UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS (U.T.E.)

4.4.1. OBJETIVO

Son un tipo de contrato de colaboración empresaria cuyo marco legal está dado en los Artículos 377 a 383 de la Sección II de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales; posee fin de lucro, brinda seguridad jurídica a los productores en el momento del reparto de los resultados, se trata de agrupaciones cuyo carácter transitorio se encuentra determinado por el tiempo que demande el objetivo a cumplir.

Si bien están reguladas por la Ley de Sociedades Comerciales, no podemos decir que se trata de una sociedad, ya que carece de capacidad para actuar por sí misma, y no es sujeto de derecho¹⁹, actúa mediante la administración de uno de sus intervinientes quien debe rendir cuentas del seguimiento del objetivo y del control de los aportes.

Sólo pueden actuar a través de la representación de alguno o algunos de sus miembros.

En sí se trata de una alianza o complementación de negocios entre empresas, sean éstas nacionales o internacionales, a efectos de aprovechar la capacidad de cada integrante en el emprendimiento en conjunto que se realiza y que será su fin último.

Las partes se unen para poder realizar mejores negocios conjuntamente y lograr una organización común, que coordine las actividades de las empresas que la conforman para poder así cumplir con el objetivo del contrato.

Estas alianzas estratégicas tienen como finalidad el desarrollo de una obra, servicio o suministro, mediante una organización común.

Se utilizan en la actividad agropecuaria, por ejemplo, para la instalación de un sistema de riego (obra), para prestación de servicios agropecuarios, para exportar productos (suministro).

Esta forma asociativa actúa hacia afuera, es decir, comercializan o prestan servicios a terceros, pudiendo hacerlo con sus integrantes.

4.4.2. FORMAS DE CONSTITUCIÓN

El contrato debe realizarse por instrumento privado o por escritura pública. Éste produce efectos respecto de terceros una vez inscripto en el Registro Público de Comercio y/o Inspección General de Justicia.

Excepto alguna cláusula especial contractual, estas asociaciones no tienen responsabilidad solidaria entre sus miembros por los actos que ejecute ni por las obligaciones que contraiga la U.T.E.²⁰. Cada miembro responderá exclusivamente por los bienes y el capital destinados al negocio contractual que se trate.

La Ley de Sociedades obliga a definir su

objetivo en el contrato constitutivo (no puede tener objeto indefinido) y a nombrar un administrador. La denominación se forma con el nombre o razón social de alguno o algunos o todos sus miembros seguidos de la sigla U.T.E.

Su plazo de duración estará en relación con el objetivo para el cual se crean, no teniendo plazo legal mínimo ni máximo.

Las decisiones se tomarán siempre por unanimidad, salvo algún pacto en contrario, y normalmente no se trata el tema de mayorías, por lo que las causales del retiro, separación o exclusión de alguno de sus miembros deberán ser consideradas en el contrato.

Estos contratos también deben prever la forma que tendrá la rendición de cuentas entre los participantes.

Los mismos no tienen ni capital ni resultados propios. El fondo común operativo pertenece a cada participante. Y en el caso de los resultados generados por las U.T.E., se atribuyen a cada miembro.

Salvo pacto en contrario no se presume solidaridad de los miembros por las operaciones y actos desarrollados o ejecutados ni por obligaciones contraídas por la U.T.E.

Cada integrante responde por su parte en la operación o bien en el acto de que se trate.

Por último, la quiebra o el fallecimiento de cualquier participante no producen la extinción del contrato, el cual continuará con los restantes miembros.

En materia contable, la junta de gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.) emitió la Resolución Técnica N° 14²¹ sobre información contable de participaciones en negocios conjuntos, y de sus considerandos se desprende la aplicabilidad de la citada norma

en este tipo de asociaciones y en aquellas que surgen de la Ley de Sociedades como Agrupaciones de Colaboración, y también en contratos innominados, a tener en cuenta al momento de incorporar los efectos de estos contratos en la contabilidad de los participantes.

El antecedente inmediato de esta Resolución Técnica N° 14 es la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 31 del Comité Internacional de Normas Contables²² (I.A.S.C.).

Como característica esta norma define a un negocio conjunto como un contrato que no otorga personalidad jurídica, en virtud del cual dos o más partes desarrollan una actividad económica con fin de lucro o sin él.

Como pauta de valuación de la participación, a tener en cuenta en la elaboración de los estados contables de los participantes, se recomienda la utilización del método de consolidación proporcional, por el cual la información relativa al negocio conjunto se sumará línea por línea a las partidas similares de los estados contables del partícipe, o bien se presenta como partida separada dentro de cada rubro.

Asimismo se establece que deberán prepararse estados contables del negocio conjunto, con el fin de mostrar el patrimonio en condominio de los participantes y sus resultados, para que cada uno pueda utilizarlos como base para reflejar sus efectos en sus propios estados.

4.4.3. ASPECTOS IMPOSITIVOS Y PREVISIONALES

Impuesto al Valor Agregado

Los negocios de la U.T.E., sean de obra, prestación de servicios o suministros, son

actos gravados en el IVA; esto obliga a que ninguno de sus miembros pueda hacer propios los créditos o saldos en favor que se generen por este tributo, ya que el sujeto del impuesto es la U.T.E.

Impuesto a las Ganancias

La U.T.E. no es sujeto del Impuesto a las Ganancias; los resultados obtenidos por los negocios en común se distribuyen entre sus miembros, quienes los incorporan como materia imponible en sus declaraciones juradas, y cada partícipe tributa por la ganancia generada por su negocio individual más el que le corresponde según su participación establecida en el contrato de la U.T.E.

Impuestos patrimoniales

En el Impuesto sobre los Bienes Personales, las participaciones en las U.T.E. deberán valuarse teniendo en cuenta la parte proindivisa que cada partícipe posea en los activos destinados a dichos fines, valuados de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Aspectos previsionales

Es de destacar que estas asociaciones no generan obligaciones previsionales para sus integrantes, excepto las que correspondan en el caso de contratación de personal para las tareas a desarrollar por la U.T.E.; normalmente esos contratos son llevados a cabo por algu-

no de sus integrantes y aportados a las tareas comunes.

Y con respecto a la obligación de los intervinientes ante su situación en el régimen de autónomos, la suscripción del contrato no altera su calidad o categoría de aportante a los regímenes previsionales.

No obstante, y de acuerdo con lo comentado, se considera apropiado establecer que si bien una U.T.E. no transmite responsabilidad solidaria por sus negocios, a continuación se reproducen los fundamentos de un fallo reciente de la Cámara Nacional del Trabajo, referido a un despido de un trabajador contratado por una empresa, que suscribió un contrato de U.T.E. y, una vez finalizado su objetivo, procedió a despedir a todo el personal y el trabajador referido probó que realizaba tareas para la U.T.E.

Fallo Verone Daniel, c/Cinarsa S.A. y otros –CNTRAB– 26/7/05, se estableció que “En cuanto a la responsabilidad de las empresas participantes en la unión transitoria cabe subrayar que no se impone la solidaridad de las primeras por los actos, operaciones y obligaciones de la organización frente a terceros (Art. 381; en sentido análogo, SD N° 79.433 del 20.8.99 “Rudzikas, Juan Carlos c/ Expreso Victoria S.A. y otro”, SD N° 85.605 del 23.2.2004). Sin embargo este principio general debe dejarse de lado cuando, como en el caso, está demostrado que el trabajador formó parte de los medios personales de la Unión Transitoria de Empresas y los servicios que prestaba estaban encaminados a la concreción del objeto que determinó ese contrato de colaboración empresaria, aun cuando una sola

de las sociedades apareciera formalmente como empleadora”. “De la prueba testimonial surge que el actor fue empleado de la U.T.E. ya que únicamente prestó servicios para ella y lo cierto es que cuando se canceló el contrato con el gobierno de la ciudad despidieron a todo el personal, incluso el reclamante. En definitiva y por lo que antecede, concluyo que ambas sociedades demandadas actuaron como sujeto empleador en los términos de los Arts. 5 y 26 de la L.C.T.²³ y, por consiguiente, propicio extender la condena a Inconas S.A.” “Considero que en atención a las particularidades del caso ambas sociedades demandadas deben afrontar la condena en forma solidaria, no obstante que la Ley 22.903 dispone que no existe solidaridad entre las sociedades que integran la U.T.E (Art. 381 Ley 19.550). Valoro al respecto que en relación con el actor, como señalara, ambas sociedades actuaron como empleadores y, por consiguiente, resulta inoponible al actor el contrato de colaboración empresarial que celebraron.”

4.4.4. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Ventajas

- No requiere capital social para su constitución.
- No es sujeto del Impuesto a las Ganancias, no tributa el ente sino cada una de las partes en forma individual y de acuerdo con su situación fiscal.
- Cada participante mantiene su capacidad jurídica sin integrar una nueva sociedad.

- Solamente se destina parte de sus bienes a formar la U.T.E.

- Excepto alguna cláusula especial contractual, la agrupación no tiene responsabilidad solidaria entre sus miembros por los actos que ejecute ni por las obligaciones que contraiga la U.T.E.

- Cada miembro responde por el capital aportado al negocio contractual que se trate.

- La quiebra de cualquiera de los participantes o la muerte de algún empresario no implica la extinción del contrato.

Desventajas

- Son transitorias.
- La Ley de Sociedades no menciona a las personas físicas como integrantes sino a los empresarios individuales.

- No poseen capacidad para actuar por sí mismas, pueden hacerlo únicamente a través de la representación de un administrador.

- En materia laboral un fallo declaró inoponible el contrato por causa de un despido.

- Requieren una estructura organizativa compleja, la elección de un administrador y una rendición clara de cuentas de resultados y de patrimonio.

4.5. ASOCIACIONES DE COLABORACIÓN EMPRESARIA (A.C.E.)

4.5.1. OBJETIVO

Son otro tipo de contrato de colaboración empresarial cuyo marco legal está dado

en los Artículos 367 a 376 de la Sección I de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales. No poseen fin de lucro.

Este tipo de agrupaciones, como su nombre lo indica, se basan sobre los principios de colaboración, cooperación, asociativismo; pero es importante dejar en claro lo que menciona el Artículo 367 de la Ley de Sociedades:

“...establecer una organización común con la finalidad de facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades. No constituyen sociedades ni son sujetos de derecho”.

A esto último debemos sumarle que tampoco persiguen fines de lucro, no pueden tener esta finalidad según el primer párrafo del Artículo 368 de la Ley 19.550 y sus modificatorias; es decir, entonces, que las ventajas económicas que genere su actividad deben recaer directamente en el patrimonio de las empresas agrupadas o consorciadas.

Son acuerdos interempresariales, que buscan otorgar mayor seguridad jurídica a los negocios e instrumentan la cooperación entre empresarios individuales los cuales mantienen total independencia en sus operaciones.

Las A.C.E. no se proyectan al mercado, sino que lo que se busca es que sus asociados tengan mejores condiciones competitivas determinadas por el fin común establecido.

Nacen de un contrato que establece una organización común para desarrollar una actividad y en general no son sujetos de derecho.

En particular y en materia del pequeño

productor agropecuario, estas asociaciones o agrupamientos tienen un objetivo preciso: dadas las limitaciones estructurales de las pequeñas organizaciones para la incorporación de tecnología, su utilización es común en el momento de incorporar maquinaria agrícola, con la idea de la utilización en forma individual de la maquinaria adquirida, prestando servicios únicamente a los asociados.

También se utilizan para crear sistemas de comercialización entre productores similares, optimizando los costos para beneficio de todos.

En materia contable es válida la consideración formulada en 4.4.2.

4.5.2. FORMAS DE CONSTITUCIÓN

La Asociación tiene carácter formal, y se puede constituir tanto por instrumento público como privado; tendrá efecto respecto de terceros una vez que haya sido inscrita en el Registro Público de Comercio. Aun con la formalidad contractual, esta Asociación no es sujeta de derechos ni tampoco se la considera sociedad entre sus partícipes, su funcionamiento dependerá de la tarea encargada a su representante legal elegido entre los partícipes.

Los participantes, de acuerdo con lo indicado en el Artículo 373 de la mencionada Ley de Sociedades Comerciales, tendrán responsabilidad solidaria e ilimitada por los negocios en común llevados adelante por su representante, el cual es absoluto responsable frente a todos los participantes, pudiendo éstos querellarlo judicialmente por los incumplimientos o desvíos realizados en nombre de la A.C.E.

En su constitución no se determina la

existencia de un capital, se establece la creación de un fondo llamado comúnmente “fondo operativo común”, cuya finalidad es la de atender los gastos de puesta en marcha del negocio en común y que luego se realimentará con el flujo de fondos de la operatoria para la cual se creó el agrupamiento.

Tienen objeto y plazo determinados en el contrato, en el que también se debe indicar la participación de cada uno de los integrantes, quién es el designado como representante legal y una mención a cómo se realizará la rendición de cuentas de los negocios.

Las ventajas económicas obtenidas por la A.C.E. deben recaer en el patrimonio de las empresas agrupadas.

Los integrantes son solidaria e ilimitadamente responsables respecto de las obligaciones contraídas por todos los participantes frente a terceros, previa demanda al fondo operativo.

Los administradores actúan por cuenta y orden de los asociados y en nombre de la A.C.E.

El “fondo común operativo” pertenece a cada miembro y es indiviso mientras tenga vigencia el contrato.

Los bienes registrables se inscriben dejando constancia que pertenecen a personas físicas o jurídicas que integran la A.C.E.

Los bienes pueden adquirirse a través de un condominio, facturado a nombre de la A.C.E. o individualmente aportando el uso.

De existir beneficios, producto de una eficiente administración y logro de objetivos, éstos deben recaer en cada uno de los asociados porque, como ya dijimos, estos acuerdos no poseen fin de lucro, lo que no implica que no se obtengan utilidades en forma accesorias a la actividad principal.

La disolución se produce por decisión de las partes, por cumplimiento del plazo o del objeto social, por el fallecimiento de alguno de ellos, por el retiro de algún asociado, aunque por unanimidad se puede decidir la continuación con los restantes asociados.

4.5.3. ASPECTOS IMPOSITIVOS Y PREVISIONALES

Impuesto al Valor Agregado

Los negocios de una A.C.E. no tienen fin de lucro; no obstante, si los mencionados negocios son de obra o de prestación de servicios, son actos gravados en el IVA, y a su vez –al igual que en las U.T.E.– ninguno de sus miembros podría hacer propios los créditos o saldos en favor que se generen por este tributo, ya que el sujeto del impuesto es la A.C.E.

Impuesto a las Ganancias

La A.C.E. no es sujeto del Impuesto a las Ganancias; si llegaran a producirse resultados obtenidos por los negocios en común, éstos se distribuirán entre sus miembros, quienes los incorporarán como materia imponible en sus declaraciones juradas, y cada partícipe tributará por la ganancia generada por su negocio individual más el que le corresponde según su participación establecida en el contrato de A.C.E.

Son sujetos pasibles de retención en el Impuesto a las Ganancias los miembros de las A.C.E. tanto en lo previsto por la RG 830 (AFIP) como en la RG 2.118 (AFIP).

Impuestos patrimoniales

Las participaciones en A.C.E. deberán ser valuadas por cada asociado sobre la base de la parte proindivisa que cada uno posea en los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Aspectos previsionales

Estos contratos pueden ser empleadores de personal; de hecho la Ley de Contrato de Trabajo, en su Artículo 26, considera empleadores a las personas físicas, o al conjunto de ellas, o jurídicas tengan o no personalidad jurídica propia. En los aspectos previsionales son válidas las consideraciones ya incorporadas en este informe referido a las U.T.E.

4.5.4. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Ventajas

- No requiere capital social para su constitución.
- No es sujeto del Impuesto a las Ganancias, si hubiere resultados no tributa la Asociación sino cada uno de los socios en forma individual y de acuerdo con su situación fiscal.
- Cada participante mantiene su capacidad jurídica sin integrar una nueva sociedad.
- Pueden estar integradas por sociedades, Cooperativas o empresarios individuales.
- Solamente se destina parte de sus bienes a formar la A.C.E.

- Es un mecanismo muy utilizado para dotar de capacidad operativa a pequeños productores.
- La quiebra de cualquiera de los participantes o la muerte de algún empresario no implica la extinción del contrato.

Desventajas

- Son contratos transitorios, su duración no puede exceder el límite legal de 10 (diez) años.
- No poseen fin de lucro y sus actividades por lo general no se proyectan en el mercado.
- La Ley de Sociedades no menciona a las personas físicas como integrantes sino a los empresarios individuales.
- Por otra parte la responsabilidad de los socios es ilimitada y solidaria respecto de terceros, después que el tercero haya interpelado infructuosamente al administrador.
- No poseen capacidad para actuar por sí mismas, pueden hacerlo únicamente a través de la representación de un administrador.

4.6. COOPERATIVAS

4.6.1. OBJETIVOS

La Ley de Entidades Cooperativas N° 20.337 y supletoriamente la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales otorgan el marco jurídico a este tipo de agrupamiento, que queda controlado bajo las normas del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (I.N.A.E.S.).

Son asociaciones cuyo fundamento está

dado en la prestación de servicios por medio del esfuerzo propio y de la ayuda mutua.

Como característica, la asociación cooperativa no persigue fin de lucro, pero esto no es exigible a sus asociados, por lo tanto éstos podrán recibir los excedentes repartibles, distribuidos en función de la cantidad de beneficio recibido por parte de la asociación.

Según la Alianza Cooperativa Internacional: “Una Cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada”.

De acuerdo con el objetivo para el que fueron creadas, se pueden identificar a las Cooperativas Agropecuarias como aquellas organizadas por productores agropecuarios para abaratar sus costos y tener mejor inserción en el mercado; así compran insumos, comparten la asistencia técnica y profesional, comercializan la producción en conjunto, aumentando el volumen y mejorando el precio, inician procesos de transformación de la producción primaria, etcétera.

Como una salida a la situación de crisis económica vivida en nuestro país, han aparecido numerosas Cooperativas de Trabajo que agrupan a trabajadores que ponen en común su fuerza laboral para llevar adelante una empresa de producción, tanto de bienes como de servicios, y esta figura asociativa también se ha extendido en el sector rural.

Al momento de la constitución de Cooperativas de Productores se debe considerar fundamentalmente la dimensión del negocio, el número de asociados y el nivel de actividad de los mismos.

Si dimensionamos la asociación de manera que el número de socios sea pequeño, solamente se dispondrá de un volumen chico o bajo de comercialización que definitivamente no justificará la organización. En cambio, si la cantidad de socios es muy grande, habrá una ventaja importante al manejar volúmenes altos de producción, pero el problema se dará en la complejidad en la toma de decisiones al momento de fijar las políticas de mercado y la escasa o nula afinidad que pudiera existir entre los participantes, siendo este tema uno de los principales al momento de medir los fracasos en el cooperativismo en la Argentina.

Según lo establece la Ley 20.337, las Cooperativas deben reunir las siguientes características:

- 1) Tener capital variable y duración ilimitada.
- 2) No establecer límite estatutario al número de asociados ni al capital.
- 3) Conceder un solo voto a cada asociado, cualquiera sea el número de sus cuotas sociales, y no otorgar ventaja ni privilegio alguno a los iniciadores, fundadores y consejeros, ni preferencia a parte alguna del capital.
- 4) Reconocer un interés limitado a las cuotas sociales, si el estatuto autoriza aplicar excedentes a alguna retribución al capital.
- 5) Contar con un número mínimo de diez asociados, salvo las excepciones que expresamente admitiera la autoridad de aplicación y lo previsto para las Cooperativas de grado superior²⁴.
- 6) Distribuir los excedentes en proporción al uso de los servicios sociales, de conformidad con las disposiciones de esta Ley.
- 7) No tener como fin principal ni acceso-

rio la propaganda de ideas políticas, religiosas, de nacionalidad, región o raza, ni imponer condiciones de admisión vinculadas con ellas.

8) Fomentar la educación cooperativa.

9) Prever la integración cooperativa.

10) Prestar servicios a sus asociados y a no asociados en las condiciones que para este último caso establezca la autoridad de aplicación y con sujeción a lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 42²⁵.

11) Limitar la responsabilidad de los asociados al monto de las cuotas sociales suscritas.

12) Establecer la irrepartibilidad de las reservas sociales y el destino desinteresado del sobrante patrimonial en casos de liquidación.

4.6.2. FORMAS DE CONSTITUCIÓN Y FUNCIONAMIENTO

4.6.2.1. Constitución

Se requiere, en primer lugar, contar con un grupo humano impregnado del “espíritu” cooperativo. A su vez esa comunidad debe tener necesidades parecidas que puedan solucionarse en conjunto.

Se identifican como Cooperativas de Primer Grado aquellas conformadas por personas.

Cuando las Cooperativas se unen forman una entidad de Segundo Grado que recibe el nombre de Federación, mientras que la reunión de Federaciones se denomina Confederación.

Para constituir una Cooperativa de Primer Grado se deben hacer reuniones preparatorias y una o más reuniones informativas. Luego se hará la Asamblea Constitutiva, la que

representa el acto fundacional de una Cooperativa en donde todos los asociados fundadores deciden cuestiones como (Artículo 7° - Ley 20.337):

- Elección de una mesa directiva para la Asamblea.
- Informe de los iniciadores.
- Proyecto de Estatuto²⁶.
- Suscripción e integración de cuotas sociales.
- Designación de consejeros.
- Designación de síndico.

Para la constitución de Cooperativas se debe remitir al INAES:

- Nota de presentación (según Res. ex-INAC 974/93)
- Acta Constitutiva y Estatuto (según Res. ex-INAC 974/93)
- Acta N° 1 del Consejo de Administración en la que se resuelve la distribución de cargos (según Res. ex-INAC 974/93)
- Boleta de depósito²⁷ (adjuntar el original de la boleta de depósito, del 5 por ciento del capital suscripto, expedida por cualquier banco oficial o cooperativo) (según Res. ex-INAC 974/93)
- Constancia de asistencia a curso previo de información y capacitación de los asociados fundadores (establecido por Res. INAES 2.037/03)
- Constancia de comunicación al INAES y/u Órgano Local Competente²⁸ de realización de la Asamblea Constitutiva, con 15 días de anticipación (establecido por Res. INAES 2.037/03)

El organismo de contralor –INAES– ejer-

cerá todas las funciones de control correspondientes al funcionamiento legal de una asociación cooperativa, trabajando y controlando en el nivel provincial a través de los Órganos Locales Competentes, que en general tendrán las siguientes funciones:

- de autorización para el funcionamiento de las Cooperativas y posterior contralor de su marcha.
- fiscalizará a las Cooperativas a través de los convenios que suscriba con las respectivas provincias.
- asesorará gratuitamente a las Cooperativas en los aspectos técnicos que hacen a las materias jurídicas, económicas, financieras y contables.
- apoyará económica y financieramente a las Cooperativas, por la vía de préstamos de fomento o subsidio.
- promoverá el perfeccionamiento de la legislación cooperativa.
- realizará estudios e investigaciones de carácter jurídico, económico, contable, etc., organizando cursos, conferencias y publicaciones.
- dictará los reglamentos pertinentes para la mejor aplicación de la ley.
- establecerá un servicio estadístico y de información para y sobre el cooperativismo.

4.6.2.2. Funcionamiento interno

✓ ASAMBLEA (Capítulo VI - Ley 20.337)

La Asamblea es el órgano superior y soberano de la Cooperativa, a través de la cual los asociados expresan su voluntad. En ella

todos los asociados participan en un pie de igualdad con un voto por persona.

Existen dos tipos de Asambleas:

1) Ordinarias: Se realizan una vez al año dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

Se consideran en éstas los siguientes temas:

- El ejercicio anual de la entidad.
- Distribución de excedentes.
- Elección de consejeros titulares y suplentes y síndicos si coinciden con el término de sus mandatos.
- Otros asuntos incluidos en el orden del día.

2) Extraordinarias: Tendrán lugar toda vez que lo disponga el Consejo de Administración, el síndico o el 10 por ciento como mínimo del total de los asociados.

Se considerará en éstas:

- Los asuntos que por su índole no pueden ser tratados en la Asamblea Ordinaria.

✓ CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Es el órgano elegido por la Asamblea para administrar y dirigir las operaciones sociales y realizar todas las funciones que no están reservadas para la Asamblea.

Los consejeros deben ser asociados y no menos de tres (Artículo 63 - Ley 20.337).

El Consejo se constituye con un presidente, quien adquiere el carácter de representante legal de la Cooperativa; un secretario,

que trabaja en colaboración con el presidente y refrenda con su firma los documentos sociales, y un tesorero, que es el custodio de los fondos y bienes de la entidad. También el estatuto puede disponer la creación de los cargos de suplentes y la institución de un Comité Ejecutivo o Mesa Directiva. Esta última debe estar constituida por consejeros e integra el Consejo asumiendo la función de ejecutar lo resuelto por el mismo. Además, en caso de urgencia puede adoptar decisiones, pero dando cuenta al Consejo de las mismas. Es conveniente que el estatuto establezca claramente las atribuciones de la Mesa Directiva y su funcionamiento.

✓ SINDICATURA

La fiscalización privada está a cargo de uno o más síndicos elegidos por la Asamblea entre los asociados (Artículo 76 - Ley 20.337).

La Sindicatura podrá ser:

1. Unipersonal = Síndico
2. Colegiada = Comisión Fiscalizadora (la cantidad de miembros siempre deberá ser impar).

✓ AUDITORÍA EXTERNA

De acuerdo con el Artículo 81 de la Ley 20.337 las Cooperativas deben contar desde su constitución y hasta que finalice su liquidación con un servicio de Auditoría Externa a cargo de un Contador Público Nacional inscripto en la matrícula respectiva. Este servicio puede ser prestado por:

- la Cooperativa de grado superior.
- el síndico, siempre que revista la calidad profesional indicada.
- el Órgano Local Competente a solicitud de la Cooperativa y cuando la situación económica de ésta lo justifique.

✓ CAPITAL DE LA COOPERATIVA

El capital de una Cooperativa se forma reuniendo los aportes de los asociados y está dividido en partes de igual valor que se denominan “cuotas sociales”.

La responsabilidad de los asociados es limitada, es decir que ellos responden por las obligaciones de la Cooperativa hasta el monto de las cuotas que se han comprometido aportar.

Anualmente la Cooperativa abona a los asociados, si se encuentra previsto en el estatuto, un limitado interés por sus cuotas sociales. Si un asociado decide retirarse de la Cooperativa, puede recuperar el dinero que invirtió en ella.

✓ EXCEDENTES REPARTIBLES

Se consideran excedentes repartibles sólo aquellos que provengan de la diferencia entre el costo y el precio del servicio prestado a los asociados.

Los mismos se distribuirán de la siguiente manera:

1. El cinco por ciento se destinará a reserva legal;

2. El cinco por ciento se asignará al fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal;

3. El cinco por ciento al fondo de educación y capacitación cooperativas;

4. Una suma indeterminada para pagar un interés a las cuotas sociales si lo autoriza el estatuto, el cual no puede exceder en más de un punto al que cobra el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento;

5. El resto para su distribución entre los asociados en concepto de retorno, en proporción a las operaciones que cada asociado haya realizado durante el ejercicio con su Cooperativa.

✓ LIBROS

Además de los libros establecidos en el Artículo 44 del Código de Comercio –Diario General e Inventarios y Balances– las Cooperativas llevan los siguientes libros:

- Registro de Asociados
- Actas de Asamblea
- Actas de Reunión del Consejo de Administración
- Informes de Auditoría
- Informes del Síndico

4.6.3. ASPECTOS CONTABLES, IMPOSITIVOS Y PREVISIONALES

Las Cooperativas, como toda entidad regularmente constituida y sujeta a la fiscalización pública, deben llevar registros contables en libros habilitados a tal efecto. Asimismo

deberán confeccionar un juego de estados contables anuales, dictaminados, de acuerdo con las normas contables vigentes en cada jurisdicción.

Impuesto a las Ganancias

El Artículo 20º inciso d) de la Ley del Impuesto dispone la exención de: “Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etc.), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios”.

Aquellas a las que se acuerde la exención no estarán sujetas a retenciones del gravamen, pero sí deberán actuar en carácter de agentes de retención cuando las operaciones que realicen se encuentren alcanzadas por las normas que al efecto ha establecido la AFIP.

La doctrina ampliamente sostiene que ésta es una deficiente técnica legislativa, porque las Cooperativas son entidades que no obtienen ganancias y por lo tanto no pueden encontrarse exentas cuando se configura una situación de no sujeción al gravamen.

La exención de que gozan las Cooperativas no se extiende a las utilidades que los socios perciben como retornos, interés accionario, etcétera, con excepción de las Cooperativas de Consumo.

La solicitud de exención ante la AFIP la deben gestionar cumpliendo con el procedimiento que establece la Resolución AFIP 1.815 /2005. Una vez que la presentación sea formalmente admitida podrán obtener un certificado de empadronamiento en trámite; acordada la exención se publicarán en la página web de

la AFIP los datos de la entidad beneficiada que ha sido registrada.

Mientras que el empadronamiento se encuentre en trámite no deberá ingresar el Impuesto a las Ganancias y no será pasible de retenciones y/o percepciones.

Las Cooperativas empadronadas deberán presentar declaración jurada del Impuesto a las Ganancias y un informe para fines fiscales.

Impuestos patrimoniales

- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

La Ley del gravamen establece que los bienes pertenecientes a entidades reconocidas como exentas por la AFIP, en virtud de lo dispuesto por los incisos d), e), f), g) y m) del Artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, están exentas del impuesto.

Las Cooperativas están exentas del Impuesto a las Ganancias por el inciso d) del Artículo 20, en consecuencia quedan exentas del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

- Fondo para la Educación y Promoción Cooperativa

Este impuesto lo establece la Ley 23.427. Es una contribución especial sobre los capitales de las Cooperativas inscriptas.

La base imponible surge de la diferencia entre activo y pasivo al fin de cada ejercicio anual valuados de acuerdo con las normas previstas, sobre la que se aplica una tasa del 2 por ciento.

- Impuesto sobre los Bienes Personales

La ley establece que están exentas las cuotas sociales de las Cooperativas para los asociados.

- Impuestos sobre las Transacciones - Impuesto al Valor Agregado

No se les otorga a las Cooperativas un tratamiento diferencial respecto del resto de los sujetos alcanzados, excepto en lo referido a la eximición del impuesto en los intereses abonados a sus socios por las Cooperativas legalmente constituidas y los servicios personales prestados por sus socios a las Cooperativas de Trabajo.

Cada Cooperativa puede elegir las condiciones de contratación que considere más conveniente para la consecución de su actividad.

Por ejemplo, en su relación con asociados y/o terceros pueden cumplir la operatoria de mandato-consignación, o bien actuar directamente entre las partes como una compra y venta.

En ambos casos se debe observar lo dispuesto en la Resolución Conjunta SAGPyA / DGI 456 /1.593/03 en lo referido a las operaciones primarias de depósito y/o compraventa de granos.

En el caso en que se actúe por mandato o consignación, si bien resulta cuestionado por la doctrina la asimilación a “transacción” que se efectúa del “acto cooperativo” cuando los asociados entregan productos a la Cooperativa, en la práctica y de acuerdo con lo dis-

puesto en la normativa vigente, se debe facturar por un lado la entrega que realiza el productor (al que se le netean la comisión y gastos de la operación) y por el otro la venta que la Cooperativa realiza de la producción, generándose en cada una de ellas el IVA correspondiente.

- Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios

Este impuesto comúnmente conocido como Impuesto al Cheque se encuentra incluido en la Ley 25.413 y reglamentado por el Decreto 380/01.

Las Cooperativas están gravadas por el Impuesto a la Alícuota General²⁹, pero es importante destacar que muchas de ellas, por su actividad agropecuaria de comisionistas de granos y consignatarios de ganado, debidamente registrados y únicamente por las operaciones inherentes a esa actividad, se encuentran alcanzadas por una alícuota diferencial³⁰.

Aquellas alcanzadas por la alícuota general podrán computar como crédito en la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas el 34 por ciento de los importes que le hayan sido liquidados y percibidos por la entidad financiera.

Aspectos previsionales

Se encuentran obligados a inscribirse como trabajadores autónomos los miembros del Consejo de Administración que perciban retribución por sus funciones. En el caso de no percibir las la adhesión es voluntaria.

4.6.4. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Ventajas

- Se puede, en conjunto, encarar una actividad que sería difícil llevar adelante individualmente.
- Al estar integrada por numerosos miembros se materializan las ventajas de escala, adquiriendo insumos a menores costos y colocando la producción a precios más justos.
- Se puede acceder a ayuda crediticia en mejores condiciones.
- Goza de exenciones impositivas, siempre que la AFIP otorgue la exención subjetiva.
- Promueve el progreso y bienestar de sus asociados.
- Se puede ofrecer al mercado una mejor variedad de productos que cualquier productor individual.
- Facilita la integración vertical.

Desventajas

- Complejo procedimiento de constitución y administración que la hace desaconsejable cuando el número de productores que la puedan conformar es bajo.
- Requiere de sus asociados estar identificados con el “espíritu cooperativo”.
- Hay desconfianza como consecuencia de malos antecedentes por manejos inadecuados.
- Se pueden producir conflictos de intereses entre directivos y asociados.
- Problemas derivados de la situación en que los productores que la integran pueden cumplir funciones de asociados, proveedores, prestadores de servicios, administradores.

4.7. CONTRATOS DE FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS (F.N.F.)

La figura de un Contrato de Fideicomiso se caracteriza por el concepto de “fiducia” que consiste en la entrega de un bien o de un derecho, a otra persona “en confianza”, o, sin formalizar una venta, y, con ciertas y determinadas instrucciones, quien recibe el bien deberá cumplir el mandato otorgado y al final del contrato repartirá los beneficios o los bienes recibidos o lo que los bienes recibidos hayan generado entre los originantes o los terceros establecidos en el contrato.

Esta figura, que como dijimos no es nueva, se proyecta a través de la normativa impuesta por la Ley N° 24.441, partiendo del reconocimiento de la figura de “dominio fiduciario” contenida en el derecho romano y elaborada en el Artículo 2.662 del Código Civil argentino.

Nace por una necesidad de financiamiento de la vivienda y construcción, organizada por el Banco Hipotecario Nacional, pero que actualmente sirve y se aplica con distintos matices en toda la economía formal de nuestro país.

Tenemos, entre otros, fideicomisos agrícolas; pecuarios; de cría; de construcción; de barrios cerrados; de administración de fondos públicos; de administración de Sociedades Civiles deportivas; de *countries* y clubes de campo; sobre bienes de profesionales con riesgo; sobre bienes registrables personales; de garantía; sobre bienes destinados a herencia, y muchos más.

A esta altura, entonces, vale preguntarse, ¿por qué se produjo la extensión masiva de la figura a las más diversas actividades empresariales?

Porque, de hecho, tanto la Ley 24.441 como la institución de la “fiducia” ofrecen la garantía de salvaguarda de los bienes entregados en fideicomiso, sin otro requisito que nombrar un “fiduciario” o administrador y un “beneficiario”, quien será en definitiva quien se quede con el bien entregado en fideicomiso o con sus frutos, dependiendo del contrato.

4.7.1. OBJETIVOS

La Ley 24.441 determina que... “hay fideicomiso cuando una persona llamada fiduciante transmite la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra llamada fiduciario, que se obliga a ejercer la propiedad fiduciaria en beneficio de quien sea designado en el contrato y a transmitirla al cumplimiento de un plazo a condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario”.

Por otra parte el Artículo 2.662 del C.C.A.³¹ dice que... “Dominio fiduciario es aquel que se adquiere en un fideicomiso singular, subordinado a durar solamente hasta el cumplimiento de una condición resolutive, o hasta el vencimiento de un plazo resolutive, para el efecto de restituir la cosa a un tercero”.

De esta forma queda claro que los tres actores del contrato tienen una participación específica en el fideicomiso.

Por ejemplo, un productor agropecuario persona física (fiduciante) entrega en propiedad fiduciaria el campo de su propiedad a otra persona física o jurídica (fiduciario), para que éste lo explote durante un determinado plazo, y decide que los beneficios obtenidos por dicha explotación sean entregados a su hijo

(beneficiario) y que al término del contrato el campo sea restituido al productor.

En este ejemplo, por haber suscripto un Contrato de Fideicomiso, las partes que intervienen tendrán distintos efectos patrimoniales e impositivos. El fiduciante, titular del campo, deja de tener la posesión patrimonial del mismo; por lo tanto, bajan los valores de sus bienes, “entrega en fiducia”, es decir transmite la propiedad en confianza, confianza de que se cumplan los objetivos del contrato, que los beneficios vayan a su hijo, y que el campo sea restituido; por ello no vende, no escritura la propiedad, sólo la entrega para ser explotada; por consiguiente, al no tener la propiedad real del bien, éste no podría ser embargado por causas ajenas al fideicomiso, como tampoco sería patrimonio común en caso de quiebra del productor fiduciante.

El fiduciario, que podrá ser una persona física o jurídica al efecto, que administrará y tendrá que cumplir las condiciones que imponga el contrato, que podrá ser removido por decisión del fiduciante, debe administrar el bien recibido como un patrimonio de terceros, es decir no integrará el bien recibido en fiducia, nunca, a su patrimonio individual, y deberá llevar registro separado de esa explotación respecto de su propia actividad. Por lo tanto, recibir un bien en “fiducia” no produce efectos patrimoniales en el fiduciario.

El beneficiario de los resultados de la explotación incorporará éstos a sus ganancias generales y tributará si corresponde el impuesto correspondiente.

Al finalizar el contrato, quien sea designado “beneficiario” recibirá el bien entregado en las condiciones pactadas en el contrato en su carácter de fideicomisario, pudiendo ser la

misma persona fiduciante sin ningún otro efecto patrimonial que la simple restitución de dicho bien.

Bajo esta modalidad podríamos aplicar esta interesante figura a la conformación de agrupamientos agropecuarios de pequeños productores, ya que se lograría aislar en un patrimonio totalmente distinto e independiente los activos entregados en “fiducia” por un tiempo determinado.

Por otra parte, se podría conocer muy de cerca y controlar el destino de los fondos. Reduciríamos en forma significativa los riesgos comerciales, lo cual genera en forma más o menos inmediata una disminución de las tasas de financiamiento.

Aclaremos que el fiduciante (productor agropecuario) no tiene necesariamente que entregar en fiducia el campo, sería recomendable que ceda como aporte el derecho al uso del predio.

Se obtendría (sin la necesidad de constituir una sociedad regular o de hecho) limitar la responsabilidad de los participantes.

Podemos clasificar a los fideicomisos en:

- Fideicomisos No Financieros o comunes (F.N.F.)
- Fideicomisos Financieros:
 - Fideicomisos con Oferta Pública (F.O.P)
 - Fideicomisos sin Oferta Pública

En los F.N.F., la figura es la redactada en los ejemplos y no necesita la intervención de los organismos de control, siendo esta la opción que entendemos recomendada para los pequeños productores.

En cambio, en los Fideicomisos Financieros necesariamente el fiduciario o administrador debe ser una entidad financiera o una entidad reconocida e inscrita ante la Comisión Nacional de Valores, ya que las participaciones se deberán medir en cuotas partes, y los fiduciarios pueden suscribir participaciones a cambio de títulos representativos de deuda. Este tipo de fideicomisos requiere una complejidad organizativa y administrativa mucho mayor y puede exceder el interés o la capacidad de administración de un pequeño productor.

4.7.2. FORMAS DE CONSTITUCIÓN DE UN F.N.F.

Por lo desarrollado en el ítem 4.7.1. y por sus características particulares nos referiremos en este caso a la figura que consideramos posible de instrumentar en el caso de PRODERNEA, basando el estudio en los Fideicomisos No Financieros (F.N.F.).

Cuando hacemos referencia a la figura de F.N.F. debemos aclarar que esta forma de organización puede tener determinadas implicancias impositivas cuando el fiduciario es una persona igual o distinta del beneficiario.

Se trata de un contrato regulado por la Ley 24.441, donde es necesario un instrumento contractual que faculte y ordene a las partes por las obligaciones que cada una acepta asumir, provocando una relación de responsabilidad entre los intervinientes.

El contrato puede ser alcanzado por el Impuesto de Sellos, dependiendo de la jurisdicción de celebración y si tuviere determinada alguna onerosidad.

El contrato debe tener un plazo definido, el cual no podrá exceder de los 30 (treinta) años contados a partir de su suscripción, y no debe inscribirse en ningún organismo de contralor, sea I.G.J. o D.P.P.J.

Para el caso de fideicomisos forestales y de acuerdo con la actividad, el plazo podrá extenderse a más de treinta años.

El fiduciante deberá entregar los bienes en propiedad fiduciaria.

El fiduciario deberá recibir los bienes fideicomitados para con ellos proceder a realizar las tareas, encargos u operaciones determinadas en el contrato, pudiendo recibir una retribución por ello. Deberá dejarse aclarado la retribución del fiduciante por su tarea y cargo de administrador del F.N.F., y además un mismo fiduciario podrá serlo de varios Fideicomisos No Financieros.

Se deberá nombrar un beneficiario del resultado de la administración del F.N.F., quien podrá ser el mismo fiduciante.

Por último, debe establecerse quién será el fideicomisario o persona que recibirá los bienes fideicomitados una vez cumplido el plazo o condición resolutoria del F.N.F., que podrá ser el mismo fiduciante o bien la persona que éste determine.

4.7.3. ASPECTOS IMPOSITIVOS Y PREVISIONALES

Considerando que los Fideicomisos No Financieros son fondos operativos que realizan operaciones comerciales, deben obtener su CUIT ante la AFIP correspondiente, inscribiéndose como administrador el fiduciario.

Impuesto al Valor Agregado

Los Fideicomisos No Financieros en la actividad agropecuaria son sujetos pasivos en el IVA por las operaciones que resulten alcanzadas.

Impuesto a las Ganancias

Este impuesto produce efectos dependiendo de la categoría que alcance el fiduciante (quien entrega los bienes fideicomitados al fiduciario) en la constitución de un F.N.F.

Debemos distinguir a los fiduciantes de la siguiente forma:

- Si el fiduciante y el beneficiario coinciden en la misma persona, y este no es beneficiario del exterior, entonces:

Los resultados obtenidos se distribuyen entre los fiduciantes beneficiarios como renta de la tercera categoría, los que tributarán a alícuotas progresivas, excepto en el caso de fiduciantes beneficiarios constituidos como sociedades, quienes tributarán por dicha distribución a la alícuota del 35 por ciento. Según el Artículo 70.4 del DR del Impuesto a las Ganancias, el fiduciario le asignará al fiduciante beneficiario, en la proporción correspondiente, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal.

- Si el fiduciante coincide con el beneficiario y este es del exterior o el fiduciante es distinto del beneficiario, entonces:

En estos casos, deberá tributar el órgano Fiduciario en representación del fideicomiso, como administrador de patrimonio ajeno, el Impuesto a las Ganancias a la alícuota del 35

por ciento sobre el resultado de la explotación, en la proporción correspondiente a ese sujeto del exterior, o bien en el caso que el fiduciante sea distinto del beneficiario.

En los casos mencionados en el párrafo anterior los resultados que genere el fideicomiso se asimilan a los dividendos y es aplicable el impuesto de igualación.

Se presentan en la práctica situaciones mixtas, que por lo mencionado precedentemente tendrán tratamientos distintos según la condición del fiduciante.

Situación del fiduciante

Como expresáramos, cuando el fiduciante coincida con el beneficiario y este sea del país, la ganancia del fideicomiso de administración se distribuirá entre los mismos como si fuera una Sociedad de Hecho; en el caso que fueran personas físicas tributarán a alícuotas progresivas, en caso contrario a alícuotas proporcionales (35 por ciento).

En el supuesto que el fiduciante no tuviera otra actividad gravada por el impuesto, y si la ganancia distribuida por el fideicomiso superara la ganancia mínima no imponible y las cargas de familia, pues entonces deberá inscribirse en Ganancias y abonar dicho impuesto a alícuotas progresivas por tratarse en el caso planteado de personas físicas.

El fideicomiso es sujeto pasible de retención de las resoluciones que regulan las retenciones del Impuesto a las Ganancias (RG 830 y 2.118/2006); al fin de cada período dichas retenciones se distribuirán entre los fiduciantes / beneficiarios como se realiza en el caso de una Sociedad de Hecho.

Debemos destacar que el fiduciante / beneficiario perfectamente puede revestir la categoría de monotributista por otras actividades que posea.

Impuestos patrimoniales

- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Cualquiera que sea el beneficiario, los Fideicomisos No Financieros constituidos en el país son sujetos pasivos del impuesto.

Les son aplicables las disposiciones sobre pago a cuenta, es decir que, en estos casos, como estos sujetos no lo son del Impuesto a las Ganancias, en el cómputo como pago a cuenta previsto en la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se aplicará la tasa del 35 por ciento sobre la utilidad impositiva a distribuir a los partícipes.

- Impuesto sobre los Bienes Personales

Los fideicomisos no tributan este impuesto ni el gravamen a las participaciones societarias.

Aspectos previsionales

Tanto los fiduciantes como los beneficiarios en el caso de F.N.F. no están obligados al pago de autónomos. Los fiduciarios, si son personas físicas, pueden incorporarse en forma voluntaria al régimen de autónomos.

4.7.4. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Ventajas

- Posee legislación regulatoria.
- Es un instrumento que permite la adhesión de manera flexible y adaptable de cualquier cantidad de suscriptores y de diversas actividades.
 - Los bienes fideicomitados son patrimonio separado del fiduciante y del fiduciario.
 - Los bienes fideicomitados no son alcanzados por la Ley de Quiebras por cuestiones personales tanto del fiduciario como del fiduciante.
 - Tiene una administración aceptada y reconocida por los participantes.
 - Permite diseñar estructuras jurídicas precisas según sea su objeto.
 - Bajo costo de instrumentación.
 - Permite alcanzar el 100 por ciento de la financiación necesaria en cualquier proyecto.

Desde el punto de vista previsional e impositivo, en el caso de Fideicomisos No Financieros.

- Los fiduciantes no pagan jubilación autónomos.
- Distribuye la utilidad obtenida de acuerdo con el criterio de una Sociedad de Hecho.
 - En tanto se trate de personas físicas del país y el fiduciante coincida con el beneficiario, en el Impuesto a las Ganancias tributan a alícuotas progresivas.
 - Las retenciones del Impuesto a las Ganancias que se le realicen al fideicomiso (F.N.F.) se distribuyen entre los fiduciantes / beneficiarios.

Desventajas

- En la actualidad la figura merecería aún algunas definiciones impositivas claras, tanto en el IVA como en el Impuesto a las Ganancias, en cuanto a la transmisión de los bienes.
 - No permite solucionar los problemas de la confianza en terceros administradores.
 - Si no se establece al inicio de acuerdo con la actividad un buen encuadre impositivo, con el transcurso del contrato suelen producirse interpretaciones no siempre claras.
 - Es una herramienta que necesita de un buen y claro asesoramiento previo a su constitución.

4.8. SOCIEDAD CIVIL

4.8.1. OBJETIVOS

Esta figura asociativa está definida en el Artículo 1.648 del Código Civil, que establece que “habrá sociedad cuando dos o más personas se hubiesen mutuamente obligado, que cada una con una prestación, con el fin de obtener alguna utilidad apreciable en dinero, que dividirán entre sí, del empleo que hicieran de lo que cada uno hubiere aportado”. Es aplicable a aquellas actividades consideradas civiles, por lo cual puede utilizarse para la asociación de productores agropecuarios puros³².

Características de las Sociedades Civiles

- 1) Se trata de sujetos de derecho, con personalidad jurídica distinta de la de sus integrantes.

2) Pueden establecerse por tiempo indeterminado.

3) La responsabilidad de los socios, si bien es ilimitada, no es solidaria sino mancomunada³³ (a diferencia de las Sociedades de Hecho, en las que los socios responden ilimitada y solidariamente).

4) Son en principio admisibles todo tipo de aportes.

5) La administración de la Sociedad se gobierna por las reglas del mandato. (El poder de administrar corresponde a todos los socios, salvo que ellos hubieran nombrado uno o más mandatarios, socios o terceros.)

6) La fiscalización de la administración está a cargo de todos los socios.

7) El Código Civil no regula sobre cuál es el órgano de gobierno. Como principio general las decisiones sobre modificación del contrato deberán ser unánimes, mientras que el resto podrán ser adoptadas por mayoría absoluta de socios, los que se reunirán en la forma que establezca el contrato.

4.8.2. FORMAS DE CONSTITUCIÓN

Si bien el Artículo 1.662 del Código Civil dispone la libertad de formas para la constitución de la Sociedad Civil³⁴, el Artículo 1.184 inciso 3³⁵ establece la escritura pública como un requisito indispensable. Esta contradicción se supera considerando a la Sociedad Civil como regular cuando está constituida por escritura pública e irregular o de hecho en caso contrario. Asimismo, se considerará “de hecho” cuando carezca de toda instrumentación, e irregular cuando su contrato sea celebrado por escrito, pero no por escritura pública.

La constitución de la Sociedad mediante instrumento público resulta de suma importancia porque su carácter regular permitirá a sus integrantes la plena invocación frente a los terceros, la Sociedad y los restantes socios.

- No requieren publicación de edictos ni inscribirse en registro alguno.
- No requieren contabilidad regular, ni están sometidas a control de constitución y de funcionamiento.
- Su contrato constitutivo resulta ser plurilateral, oneroso, consensual, conmutativo y de organización.

En el mismo se consignará:

Capital social: Se encuentra constituido exclusivamente por los aportes de los socios que consisten en obligaciones de dar.

Aportes de los socios: Pueden consistir en obligaciones de dar o de hacer. Los bienes aportados por los socios se entienden transferidos en propiedad a la Sociedad, salvo que se haya estipulado en el contrato que los socios los transfieren en uso o goce³⁶.

Objeto social: El objeto de la Sociedad debe ser lícito, posible y estar expresamente determinado en el contrato.

Participación de los socios en las ganancias y en las pérdidas: Debe estar determinada en el contrato, de lo contrario rigen las pautas previstas por los Artículos 1.779 a 1.787 del Código Civil.

La distribución de las ganancias es básicamente lo que distingue a este tipo de entes de las Asociaciones Civiles y las Fundaciones.

4.8.3. ASPECTOS IMPOSITIVOS Y PREVISIONALES

A los efectos impositivos, las Sociedades Civiles se asimilan a las Sociedades de Hecho, por lo cual corresponde remitirse al ítem 4.2.4. precedente.

Con respecto al régimen de jubilación autónomos, los administradores, sean socios o no, se encuentran obligados a contribuir con dicho pago.

Todos los socios administran la Sociedad, y la administración se reputa ejercida por cada uno de ellos, aunque si nombraran a uno o más mandatarios son ellos quienes deben ejercerla.

4.8.4. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Ventajas

- Los socios tienen responsabilidad mancomunada.
- No requieren publicación de edictos ni inscribirse en registro alguno.
- No requiere contabilidad regular, ni están sometidas a control de constitución y de funcionamiento.

Desventaja

- Si además de dedicarse a la actividad agropecuaria pura la Sociedad Civil comienza el emprendimiento de alguna actividad compleja (transformación / prestación de servicios) pasa a ser considerada como sociedad comercial.

4.9. CONSORCIOS DE COOPERACIÓN

4.9.1. OBJETIVOS

Siguiendo la creciente tendencia, en el nivel mundial, de las empresas a asociarse en forma transitoria para el desarrollo de negocios específicos, sin que dicha asociación implique la pérdida de individualidad por parte de cada uno de sus participantes, en contraposición a las tradicionales fusiones y/o compras de paquetes accionarios de control de sociedades anónimas, el Congreso ha sancionado la Ley N° 26.005, por la cual se estableció el marco legal que regula los “Consortios de Cooperación” en nuestro derecho positivo.

Sancionada el 16 de diciembre del 2004 y promulgada el 10 de enero del 2005, la mencionada legislación todavía a la fecha no fue reglamentada por el Poder Ejecutivo.

Esta norma es complementaria y determina lo establecido en el Artículo 19 de la Ley N° 24.467/95 referida al marco regulatorio de la pequeña y mediana empresa.

Debemos señalar que, en forma previa a la sanción de la referida Ley, otras formas jurídicas de organización para el desarrollo de negocios ya habían sido contempladas por nuestra legislación de sociedades comerciales: mediante la sanción de la Ley N° 22.903 se incorpora como “contratos de colaboración empresaria”, a “las agrupaciones de colaboración” (Artículos 367 a 376 de la LSC) y las “Uniones Transitorias de Empresas” (“U.T.E.”) (Artículos 377 a 383 de la LSC), respectivamente, a las que ya nos hemos referido³⁷.

Podemos establecer, entonces, que los Consortios de Cooperación se otorgan como

una forma jurídica alternativa para el desarrollo de negocios corporativos.

La nueva figura no sólo permite el desarrollo del objeto definido al momento de constituirse, sino que facilita su expansión externa (para compras, ventas, exportaciones, etc.) atento a las necesidades futuras que se vayan presentando.

Entre los ejemplos de agrupaciones de colaboración más conocidas podemos distinguir a los mencionados “*pools* de compras”, donde los empresarios logran obtener rebajas en los precios de las adquisiciones de bienes, insumos y demás, efectuadas en común.

A partir de la vigencia de la Ley, podemos destacar algunos ejemplos constituidos, como por ejemplo el Consorcio de Cooperación Apícola de Las Heras, organizado por la Municipalidad de Las Heras, en la Provincia de Mendoza en abril del 2005³⁸, donde se traza como objetivo de política municipal de desarrollo la garantía de la autogestión exitosa de emprendimientos, incentivando la incorporación de estrategias asociativas.

En el informe generado por este municipio, se destaca que este Consorcio de pequeños productores apícolas se reúne con el apoyo de las autoridades municipales, con el fin de reducir costos operativos y productivos, mejorar la calidad del producto adecuado al protocolo de buenas prácticas del manejo apícola, y considera que la falta de reglamentación funciona hoy como un freno respecto de la adecuación de los efectos impositivos, ya que si bien la figura del monotributo social³⁹ ayuda a su desarrollo, éste no soluciona la cuestión de fondo generada por el IVA, puesto que al no discriminarse el impuesto encarece el precio del producto final. Se menciona,

asimismo, que es necesario adecuar o incorporar el tratamiento de esta figura en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

También es de destacar que la construcción del Primer Parque Industrial de la Madera y el Mueble de América Latina, en un predio de 33 hectáreas en la localidad de Hudson, Provincia de Buenos Aires, a cargo del Consorcio de Cooperación de Empresas de la Madera Argentina (COCEMA), tiene prevista la instalación de 31 plantas industriales con posibilidad de emplear cerca de mil personas⁴⁰.

Estos nucleamientos se venían organizando en general bajo la forma de Agrupaciones de Colaboración Empresaria (A.C.E.), ya que la figura de los Consorcios de Cooperación surgieron con la sanción de la Ley N° 26.005, no obstaculizando por ello las ventajas económicas que pueden lograrse con la utilización de esta nueva alternativa y, en cierta medida, es tal como ya se menciona en este trabajo: los agrupamientos avanzan con paso más firme y rápido que la legislación.

4.9.2. FORMAS DE CONSTITUCIÓN

Las personas físicas o jurídicas domiciliadas o constituidas en nuestro país podrán conformar Consorcios de Cooperación estableciendo una organización común con la finalidad de facilitar, desarrollar, incrementar o concretar operaciones relacionadas con la actividad económica de sus miembros con el fin de mejorar o acrecentar sus resultados.

Al respecto, dicha definición incorpora diferencias sustanciales con las anteriormente referenciadas “agrupaciones de colaboración” y las Uniones Transitorias de Empresas, toda

vez que los Consorcios de Cooperación admiten el desarrollo de operaciones en forma genérica, mientras que las U.T.E. permiten realizar –de manera exclusiva– una obra, suministro o servicio concreto, y, por otra parte, el Consorcio también se distingue de las Agrupaciones de Colaboración (A.C.E.), ya que estas últimas no pueden perseguir fines de lucro.

Los Consorcios de Cooperación tienen naturaleza exclusivamente contractual. En consecuencia, no son sujetos de derecho ni tienen personalidad jurídica.

El contrato constitutivo del Consorcio debe otorgarse por instrumento público o privado (en este último caso con firma certificada de sus participantes) e inscribirse juntamente con la designación de sus representantes en la Inspección General de Justicia (entidad societaria de contralor en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires) o por ante la autoridad de contralor en el ámbito de la provincia en donde dicho contrato se registre.

La falta de registro del contrato del Consorcio de Cooperación tendrá los efectos de calificarlo como una “Sociedad de Hecho”, en virtud de la cual sus participantes serán responsables en forma solidaria por las obligaciones generadas por el Consorcio, sin poder invocar el beneficio de excusión sobre los bienes del mismo.

El párrafo anterior indica un tema que ante la falta de reglamentación puede producir efectos no deseados. Es decir, si el Consorcio se inscribe ante el organismo de contralor, adquieren todos los efectos legales y no tienen personalidad jurídica; pero si se constituyen como Consorcio pero no proceden a inscribirlo como tal, esa personalidad existe y

es sujeto de derechos como Sociedad de Hecho. Creemos entonces que se hace necesaria la reglamentación de la figura de manera inmediata.

Los contratos de formación del Consorcio de Cooperación deberán contener las siguientes cláusulas e información:

Individualización de sus partes; objeto del contrato; plazo de duración; su denominación integrada con la leyenda “Consorcio de Cooperación”; constitución de domicilio especial; la determinación de la forma de constitución del monto del fondo común operativo; participación en las inversiones y resultados respecto de cada parte integrante del Consorcio; participación en la que responderán cada uno de los miembros del Consorcio por las obligaciones asumidas por este último ante terceros; mecanismos para la adopción de decisiones; determinación del número de representantes del Consorcio; mayorías necesarias para la modificación del contrato constitutivo; mayorías requeridas para el tratamiento de separación y admisión de participantes; sanciones por incumplimiento; causales de revocación o extinción del contrato y formas de liquidación del Consorcio, y reglas sobre la confección y aprobación de los estados contables del Consorcio.

En el supuesto de que el contrato de constitución del Consorcio no incluya expresamente la proporción en que cada uno de sus participantes se hará responsable por las obligaciones asumidas por el Consorcio ante terceros, se presumirá la solidaridad entre sus miembros respecto de las mismas.

Finalmente Corresponde señalar que, como principio general, la disolución, liquidación, concurso preventivo y/o quiebra, o falle-

cimiento de cualquiera de los participantes del Consorcio no tendrá efectos sobre sus integrantes restantes, siguiendo estos últimos con la actividad del Consorcio salvo que la misma resulte imposible fáctica o jurídicamente.

Entendemos que la implementación de este nuevo esquema contractual de asociación entre empresas y/o empresarios individuales podría ser considerado como una estructura legal alternativa para el desarrollo de negocios, sin que dicha alianza implique la pérdida de la individualidad de sus participantes.

4.9.3. ASPECTOS IMPOSITIVOS Y PREVISIONALES

A la fecha de redacción del presente informe y de acuerdo con lo mencionado en el ítem 4.9.1., primer párrafo, esta norma no se encuentra reglamentada aún; por lo tanto, tampoco existen normas claras y conceptos determinantes referidos a los efectos fiscales. Pero, en opinión de alguna doctrina⁴¹, se considera que no hace falta reglamentar esta norma ya que sólo establece una forma de contrato en particular; por ello, las opiniones al respecto se vuelcan en consideración de las relaciones jurídicas que se desprenden del análisis del cuerpo legal.

Por otra parte, también se entiende que deberían tener el mismo tratamiento que las U.T.E. y las A.C.E.; sin embargo, las normas vigentes en materia de IVA para el caso de las exportaciones podrían desalentar su conformación, ya que en general se debe adelantar el IVA en las mercaderías que se aporten al Consorcio, puesto que se considera al Consorcio una figura distinta de sus miembros;

pero es de esperar que este tema sea cubierto con la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo⁴².

Impuesto al Valor Agregado

Estos Consorcios tienen un estatuto y una reglamentación para funcionar; por ello, y en razón de las relaciones que pueden establecer, deben tener CUIT propio, y pueden gestionar ventajas operativas tanto en lo fiscal como en lo financiero; además, se encuentra en estudio la promoción de algunas ventajas para las exportaciones.

Fundamentalmente se constituyen con un “fondo operativo” común, el que permanecerá indiviso por todo el término de duración del contrato, lo que implica, en el caso de adquisiciones de bienes, que éstas se harán para los partícipes del consorcio con afectación al fondo común, y el IVA caerá, por lo tanto, en cabeza de cada adquirente y así el contrato no será sujeto tributario, no obstante que de producirse alguna venta por medio del Consorcio, ésta quedará alcanzada por el tributo.

Impuesto a las Ganancias

En principio, y al no tratarse de una persona física o jurídica como tampoco sujeto de derechos, sino de un simple contrato de cooperación, no se encontraría alcanzado por este impuesto.

No obstante, entendemos que sus resultados deben distribuirse entre sus partes intervinientes, debiendo cada socio integrar

los resultados propios de su actividad con más los del contrato suscripto siempre dentro de la tercera categoría de este impuesto.

Impuestos patrimoniales

Todavía no se encuentra incorporado a las normas. Sin embargo, creemos que debería seguirse el mismo criterio que las U.T.E. y A.C.E.

Aspectos previsionales

En el ámbito laboral todos los integrantes del Consorcio de Cooperación responden de manera solidaria por las obligaciones emergentes de la resolución intempestiva de algún contrato laboral ligado a la ejecución de las tareas del Consorcio. Se entiende que la tutela del contrato laboral está siempre dirigida en favor del trabajador.

No obstante, en caso de que se pretendiera limitar la responsabilidad laboral emana-

da de los contratos que ligen al Consorcio, se podrán incorporar al contrato cláusulas especiales referidas a este tema.

4.9.4. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Ventajas

- Brinda seguridad jurídica a sus participantes en atención a la existencia de la legislación.
- Facilita el acceso a compras e importaciones de cantidades significativas de bienes.
- No se encuentra alcanzado por el Impuesto a las Ganancias.
- No posee plazo determinado.

Desventajas

- A la fecha no se encuentra reglamentada la Ley 26.005 que crea la figura.
- No tiene tratamiento dentro de la Ley de IVA como figura asociativa.

5. CONCLUSIONES

En el presente trabajo, y tal como fuera señalado en su Introducción, se ha pretendido brindar información en general sobre los distintos tipos de sociedades, agrupamientos o contratos, que en nuestro país pueden adoptar los productores agropecuarios, marcando sus características distintivas, sus aspectos legales y de control, algunos aspectos contables, sus efectos impositivos y previsionales y un resumen de las ventajas o desventajas de su implementación, teniendo siempre en cuenta las características del plan de PRODERNEA, su zona de aplicación y el nivel operativo de los posibles beneficiarios de este plan.

En numerosos trabajos de sociología rural se destaca como una característica predominantemente negativa del productor agropecuario su actitud individualista. Entre otras cuestiones que influyen en su forma de ser, el desconocimiento de los aspectos legales, impositivos, previsionales y de administración de las distintas formas asociativas, como de las ventajas que con ellas pueden obtenerse, apuntalan esa manera de actuar y no hacen más que alejarlo de la decisión de iniciar experiencias en ese sentido.

Ahora bien, aquellos que sobrepasan esa primera barrera que se presenta por desconocimiento de las alternativas asociativas y sus implicancias, se encuentran con un nuevo escollo que es enfrentarse al mundo de las decisiones compartidas.

En general, el productor se siente cómodo produciendo, y en esta actividad, en la que naturalmente pone sus mayores esfuerzos,

obtiene los mejores resultados, pero a la hora de analizar los logros de su explotación, es decir la relación que existe entre los costos de producción y los precios que obtiene por sus productos, seguramente advierte que si pudiera acceder a menores precios en los insumos, a poder utilizar mejor tecnología o a incrementar la comercialización de sus productos, por citar sólo algunas causas, conseguiría un mayor ingreso para su familia.

Estas situaciones son las que llevan a los productores agropecuarios a intentar iniciar sus experiencias asociativas.

En algunos casos la motivación inicial es tener un mejor acceso a asistencia técnica o crediticia. Es así que crean “asociaciones sin fines de lucro” que les facilitan conseguir esos objetivos. Ahora bien, estos emprendimientos encuentran un límite en cuanto sus integrantes pretenden canalizar a través de ellos la venta de sus producciones.

Ello es así porque estas asociaciones trabajan para el bien común, no persiguiendo una ganancia comercial o económica. Esta característica les permite solicitar exenciones impositivas, y, si bien pueden vender bienes o servicios, el producido de la venta no puede distribuirse, directa o indirectamente, entre sus socios, debiendo destinarse a conseguir los fines para las que fueron constituidas⁴⁵. PRODERNEA y PRODERNOA están brindando asistencia a este tipo de entidades, encontrándose entre ellas la Asociación de Productores de Maíces Andinos y la Asociación de Plantadores de Ananá de Colonia Aurora. Ambas

organizaciones se encuentran en la necesidad de encontrar una figura jurídica que les permita continuar con el desarrollo de sus actividades productivas e ingresar a nuevos mercados.

También están aquellos que reconocen las ventajas que obtendrían de actuar en conjunto pero, por el desconocimiento de las distintas alternativas disponibles o por haber tenido malas experiencias (en muchos casos producto de ese desconocimiento), demoran la decisión en ese sentido.

Además se encuentran los productores que, interesados en asociarse, están motivados en conocer las ventajas y desventajas de las distintas figuras asociativas, para que ese conocimiento les permita realizar la elección correcta.

Asimismo, están todas aquellas instituciones y organismos que de una u otra manera interactúan con los pequeños productores, ya sea desde el Estado nacional, provincial o en el nivel municipal, desde las distintas federaciones de productores, desde los diferentes programas de desarrollo rural y social, institutos de investigación, etcétera.

Todos ellos pueden encontrar en este trabajo una guía que les permita introducirse en el conocimiento de las posibles formas asociativas que se encuentran vigentes en nuestro país.

Se trata de una guía porque acerca a los interesados información relevante para orientar sus decisiones y no pretende dar respuesta concreta a sus dudas particulares.

Ello es así porque la “mejor manera de asociarse” surgirá del análisis que en especial se realice de los numerosos factores que influyen en la toma de la decisión correcta, y ese análisis debe efectuarse de manera individual

conociendo cada una de las características de los diferentes proyectos.

En ese sentido los interesados deberán tener en claro cuestiones referidas a:

- El negocio:
 - Actividad a la que se dedicarán.
 - Duración prevista (se tratará de operaciones aisladas, actividades transitorias o permanentes).
 - Cual será su dimensión (proyectos productivos, microemprendimientos, PyMEs).
 - Cómo se financiará.

- Los integrantes:
 - Cuántos serán.
 - Cuál es la relación entre ellos (son familiares, amigos, vecinos, desconocidos).
 - Qué responsabilidad están dispuestos a asumir (limitada, ilimitada).
 - De qué manera participarán en el manejo del negocio (integralmente, como socio mayoritario o minoritario, como administrador).

- Cómo piensan gobernarse:
 - De manera unipersonal.
 - Por mayorías.
 - Por unanimidad.

- Cómo piensan administrarse:
 - De manera individual.
 - A través de todos los socios.
 - A través de algunos socios.
 - Por medio de profesionales.

- Qué costos están dispuestos a asumir:
 - De constitución.
 - De funcionamiento.

El conocimiento de estas cuestiones les permitirá elegir la estructura jurídica más adecuada para el cumplimiento de los objetivos que se han propuesto.

Como regla general, las figuras asociativas más simples serán recomendables en aquellos emprendimientos que se encuentren en las primeras etapas de desarrollo, pero sin olvidar como criterio general que “a mayor simplicidad de la figura jurídica le corresponde mayor grado de responsabilidad para los socios”.

Un párrafo aparte merecen aquellos pequeños productores que se hallan en el estrato más bajo de ingresos, en muchos casos en niveles de subsistencia. Seguramente ellos pueden encontrar en la asociación con otros la posibilidad cierta de acceder a una mejor situación económica, pero en general, por su propia escasez de recursos (económicos, de conocimiento de las normas) y por la insuficiencia de normativas específicas que los contengan o falta de difusión de las mismas, se encuentran marginados de la economía formal.

En muchos casos estos productores se reúnen informalmente o, como se señaló precedentemente, constituyen asociaciones sin fines de lucro donde desarrollan actividades sociales, comunitarias o cualquier otra que tienda al bien común, y, a la hora de vender los pequeños excedentes de las producciones no consumidas en la comunidad, solucionan su marginalidad “formalizando” a alguno de sus integrantes con el fin de colocar sus productos en el mercado formal.

Si bien con la reforma del Monotributo que tuvo lugar en 2004 se produjo un avance importante al introducir la figura del Monotributo Social⁴⁴, hasta la fecha las ventajas que ella otorga no han llegado de manera significativa a los productores minifundistas.

Finalmente, y más allá de la importancia que pueda tener el presente trabajo en la difusión de estos temas y considerando el grado de complejidad que representa su análisis, se entiende que sería recomendable profundizar la asistencia a los pequeños productores en las etapas de definición y puesta en marcha de su experiencia asociativa, poniendo para ello a su disposición un servicio de asesoramiento que les permita despejar todas sus dudas en materia legal, impositiva, previsional y de administración.

ANEXOS DE LA SEGUNDA PARTE

ANEXO I

- CATEGORÍAS PREVISIONALES DE TRABAJADORES AUTÓNOMOS
- TABLA IV DEL DECRETO 433/1994
- APORTES MENSUALES DE LOS TRABAJADORES AUTÓNOMOS ACTIVOS

ANEXO II

- RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS
CONTRIBUYENTES - MONOTRIBUTO

ANEXO I⁴⁵

CATEGORÍAS PREVISIONALES DE TRABAJADORES AUTÓNOMOS

DETALLE DE LA ACTIVIDAD	CATEGORÍAS														
	A	B	B'	C	C'	D	D'	E	E'	F	G	G'	H	I	J
Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro o sociedad comercial o civil, aunque esas actividades no tengan retribución, utilidad o ingreso alguno -Componentes de sociedades comerciales, civiles, regulares e irregulares ⁽¹⁾															
- Hasta 10 trabajadores inclusive						●									
- De 11 a 20 trabajadores								●							
- Más de 20 trabajadores										●					
- Titulares de empresas unipersonales o componentes de Sociedades de Hecho, en ambos casos, que ocupen personal ⁽²⁾															
- De 1 a 3 trabajadores ocupados		●													
- De 4 a 6 trabajadores ocupados				●											
- De 7 a 10 trabajadores ocupados						●									
- Más de 10 trabajadores ocupados								●							
Cualquier actividad lucrativa no comprendida en las tablas															
- Trabajadores que ejerzan actividades en forma individual o con la participación de familiares no dependientes		●													

DETALLE DE LA ACTIVIDAD	CATEGORÍAS														
	A	B	B'	C	C'	D	D'	E	E'	F	G	G'	H	I	J
Afiliaciones voluntarias. Personas comprendidas															
- Amas de casa ⁽³⁾	●														
- Miembros de consejos de administración de cooperativas que no perciben retribución alguna ⁽⁴⁾	●														
- Socios no gerentes de S.R.L. ⁽⁴⁾	●														
- Sindicatos de cualquier sociedad y fiduciarios ⁽⁴⁾	●														
- Toda persona física menor de 55 años aunque no realizare actividad lucrativa alguna o se encontrare comprendida en otro régimen jubilatorio sin perjuicio de la afiliación que corresponda a dicho régimen				●											
- Los socios de sociedades de cualquier tipo, menores de 55 años, que no se encuentren incluidos obligatoriamente en los incisos a) o b) del Artículo 2º de la Ley 24.241				●											

(1) A los efectos de determinar la categoría de revista, el trabajador autónomo deberá considerar la suma del personal ocupado por la totalidad de las sociedades en las que ejerza su función (Decreto 433, Anexo I, Tabla I, punto 2.1).

(2) Los socios de Sociedades de Hecho se encuadran en la categoría que les corresponda, considerando a tal fin como cantidad de trabajadores ocupados la que resulte de dividir la totalidad de dependientes de la Sociedad por el número de socios. Si de dicha operación aritmética surgieran decimales, éstos serán despreciados, salvo cuando el resultado sea inferior a 1, en cuyo caso se considerará 1 trabajador ocupado.

(3) Por Ley 24.828 y Resolución (SAFJP) 399/97, a partir del período agosto de 1997, inclusive, las amas de casa podrán optar por ingresar al SIJP una alícuota diferencial del 11 por ciento con destino a cuentas individuales del régimen de capitalización calculada sobre la renta imponible mensual de la categoría más baja, pudiendo optar por una categoría superior.

(4) Conforme con lo establecido por el Decreto 493/00, Artículos 1º y 2º, las personas comprendidas en el Artículo 3º, inciso b), Ley 24.241, que decidan incorporarse voluntariamente, y las ya incorporadas voluntariamente al SIJP, lo harán en la categoría mínima de aportes, pudiendo optar por cualquier otra categoría superior.

TABLA IV DEL DECRETO 433/1994

Actividades dirigidas a satisfacer necesidades directas de quien las reclama, cumplidas sin capital o con capital mínimo

Se encuentran comprendidos en esta categoría los Titulares que ejerzan individualmente la actividad, los que deben inscribirse en la CATEGORÍA A de Trabajadores Autónomos.

De acuerdo a los valores vigentes, los inscriptos en la "Categoría A"⁴⁶ deben pagar mensualmente \$ 99,84. Sin embargo la RG DGI 3.935 dispuso un procedimiento alternativo de pago para aquellos inscriptos en dicha categoría y que realicen actividades agropecuarias y/o forestales, mediante el cual quienes adhieran al mismo optan por que los compradores de sus productos les practiquen una retención del 1,5 % calculado sobre el importe bruto facturado. Estos pequeños productores deberán, al final de cada año calendario,

comparar los montos que les han sido retenidos con los que deberían haber ingresado considerando los 12 pagos mensuales. Cuando la cantidad de meses cancelados sea inferior a aquellos por los cuales debió tributar durante el ejercicio, el contribuyente podrá:

1. Abonar los aportes correspondientes a los meses faltantes o su fracción. En este caso, el ingreso deberá efectuarse hasta el día 15 de enero, inclusive, del ejercicio siguiente, no devengando intereses hasta dicha fecha.

2. No abonar la diferencia, en cuyo caso no serán considerados, a ninguno de los efectos establecidos por la Ley N° 24.241 en materia de prestaciones, los períodos sobre los que no se ingresen íntegramente los aportes.

APORTES MENSUALES DE LOS TRABAJADORES AUTÓNOMOS ACTIVOS ⁽¹⁾

CONCEPTO	%	CATEGORÍAS ⁽²⁾		
		A	B	B'
Renta imponible		312,00	383,00	383,00
Aporte personal	16	49,92	61,28	61,28
Jubilación ⁽³⁾	11/14	34,32	42,13	53,62
I.N.S.S.J.P.(PAMI)	5	15,60	19,15	19,15
Total aportes	32/35	99,84	122,56	134,05

CONCEPTO	%	CATEGORÍAS ⁽²⁾		
		E'	F	G
Renta imponible		1.279,00	1.789,00	2.557,00
Aporte personal	16	204,64	286,24	409,12
Jubilación ⁽³⁾	11/14	179,06	196,79	281,27
I.N.S.S.J.P.(PAMI)	5	63,95	89,45	127,85
Total aportes	32/35	447,65	572,48	818,24

(1) Corresponde a los aportes mensuales de los trabajadores autónomos.

(2) Categorización: Categorías previsionales.

(3) Se lleva a cabo esta apertura a los fines de poder liquidar accesorios en los casos que correspondan.

El aporte personal del trabajador autónomo se encuentra constituido por un 16 % que deberá considerarse contribución, a los fines de liquidar intereses (Código 358) para el F. 801 C, y 11 % o 14 % (para tareas diferenciales) como aporte (Código 308).

C	C'	D	D'	E
512,00	512,00	766,00	766,00	1.279,00
81,92	81,92	122,56	122,56	204,64
56,32	71,68	84,26	107,24	140,69
25,60	25,60	38,30	38,30	63,95
163,84	179,20	245,12	268,10	409,28

G'	H	I	J	-
2.557,00	3.837,00	4.800,00	4.800,00	
409,12	613,92	768,00	768,00	
357,98	422,07	528,00	528,00	
127,85	191,85	240,00	240,00	
894,95	1.227,84	1.536,00	1.536,00	

ANEXO II

RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES - MONOTRIBUTO

El régimen, establecido por la Ley 25.865, consiste básicamente en un impuesto único de cuota fija mensual (impuesto integrado) que reemplaza en un solo pago al Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado al que se adicionan las cotizaciones de Seguridad Social y Obra Social (cotizaciones previsionales).

Pueden adherir al Monotributo los “Pequeños Contribuyentes”, entendiéndose por tales a las personas físicas que realicen ventas de cosas muebles, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria, y aquellas que integran Cooperativas de Trabajo, y sus sucesiones indivisas, que entre otros parámetros facturen hasta \$ 72.000 anuales en el caso de prestaciones de servicios y hasta \$ 144.000 anuales para el resto de las actividades (venta de bienes). Asimismo se encuentran comprendidas las Sociedades de

Hecho y comerciales irregulares en la medida que tengan hasta un máximo de tres socios. La condición de pequeño contribuyente no es incompatible con el desempeño de actividades en relación de dependencia, como tampoco con la percepción de prestaciones en concepto de jubilación, pensión o retiro correspondiente a alguno de los regímenes nacionales o provinciales.

Se han establecido cinco categorías para aquellos que realizan actividades de prestación de servicios y ocho categorías para los que realizan otras actividades.

A continuación se incluyen sendos cuadros con las respectivas categorías, debiéndose tener presente que la actividad primaria y la prestación de servicios sin local fijo se categorizarán exclusivamente por el nivel de ingresos brutos.

PARA LOCACIONES Y/O PRESTACIONES DE SERVICIOS

Categoría	Ingresos brutos	Superficie afectada	Energía eléctrica consumida anualmente	Impuesto integrado	Cotizaciones previsionales	Total a ingresar
A	Hasta \$ 12.000	Hasta 20 m ²	Hasta 2.000 kw	\$ 33	\$ 59,44	\$ 92,44
B	Hasta \$ 24.000	Hasta 30 m ²	Hasta 3.300 kw	\$ 39	\$ 59,44	\$ 98,44
C	Hasta \$ 36.000	Hasta 45 m ²	Hasta 5.000 kw	\$ 75	\$ 59,44	\$ 134,44
D	Hasta \$ 48.000	Hasta 60 m ²	Hasta 6.700 kw	\$ 128	\$ 59,44	\$ 187,44
E	Hasta \$ 72.000	Hasta 85 m ²	Hasta 10.000 kw	\$ 210	\$ 59,44	\$ 269,44

PARA EL RESTO DE ACTIVIDADES COMERCIALES/INDUSTRIALES

Categoría	Ingresos brutos	Superficie afectada	Energía eléctrica consumida anualmente	Impuesto integrado	Cotizaciones previsionales	Total a ingresar
F	Hasta \$ 12.000	Hasta 20 m ²	Hasta 2.000 kw	\$ 33	\$ 59,44	\$ 92,44
G	Hasta \$ 24.000	Hasta 30 m ²	Hasta 3.300 kw	\$ 39	\$ 59,44	\$ 98,44
H	Hasta \$ 36.000	Hasta 45 m ²	Hasta 5.000 kw	\$ 75	\$ 59,44	\$ 134,44
I	Hasta \$ 48.000	Hasta 60 m ²	Hasta 6.700 kw	\$ 118	\$ 59,44	\$ 177,44
J	Hasta \$ 72.000	Hasta 85 m ²	Hasta 10.000 kw	\$ 194	\$ 59,44	\$ 253,44
K	Hasta \$ 96.000	Hasta 110 m ²	Hasta 13.000 kw	\$ 310	\$ 59,44	\$ 369,44
L	Hasta \$ 120.000	Hasta 150 m ²	Hasta 16.500 kw	\$ 405	\$ 59,44	\$ 464,44
M	Hasta \$ 144.000	Hasta 200 m ²	Hasta 20.000 kw	\$ 505	\$ 59,44	\$ 564,44

El aporte a Seguridad Social (\$ 59,44) está compuesto por:

- \$ 24,44 con destino al **Sistema Nacional de Seguro de Salud**.
- \$ 35 con destino al **Régimen Previsional Público del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones**.

Para incorporar al Régimen Nacional de Seguro de Salud (Obra Social) a integrantes

del grupo familiar primario se debe realizar un aporte adicional de 22,22 pesos, por cada uno.

Los productores agropecuarios deben, cuatrimestralmente, calcular los ingresos acumulados y cuando los mismos superen o sean inferiores a los límites de la categoría en la que se encuentra el monotributista, deberán recategorizarse.

Si no se registra ningún cambio, la categoría seguirá siendo la misma y, por lo tanto, no deberá hacerse ningún trámite.

Ventajas de estar adherido

- Las ventas de los monotributistas no generan obligaciones tributarias en IVA, y sus ingresos tampoco lo hacen en el Impuesto a las Ganancias.
- No sufren retenciones ni percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias.
- No presentan declaraciones juradas para la determinación de los impuestos mencionados.
- No necesitan llevar registros contables.
- Sus aportes autónomos son menores que los del régimen general.
- Tienen acceso a Obra Social con un aporte reducido.
- Los pequeños contribuyentes que realicen actividades primarias y queden encuadrados en la categoría F (hasta \$ 12.000 de ingreso bruto anual) sólo deben pagar las cotizaciones previsionales (\$ 59,44 mensuales).

Desventajas

- El IVA pagado en la compra de insumos es un costo.
- Los pagos deben efectuarse mensualmente independientemente de haber o no generado ingresos (ver alternativa de contribuyente eventual).
- Si el monotributista efectúa sus ventas preferentemente a contribuyentes inscriptos en IVA puede verse afectado por la limitación que se les impone a éstos para computar tales operaciones.

SOCIEDADES DE HECHO E IRREGULARES

Al Monotributo pueden adherir las Sociedades de Hecho y comerciales irregulares, integradas con un máximo de tres socios, las que deben inscribirse a partir de la Categoría D o J, en adelante, según el tipo de actividad desarrollada.

La Sociedad Agropecuaria que adhiera tendrá a su cargo el pago del impuesto integrado.

A tal efecto, el monto a ingresar será el de la categoría que le corresponda, según el tipo de actividad y el monto de sus ingresos brutos anuales, con más un incremento del 20 por ciento por cada uno de los socios integrantes de la sociedad⁴⁷.

Los socios de las sociedades adheridas al Monotributo deberán ingresar individualmente las cotizaciones previsionales fijas (\$ 59,44 mensuales).

PEQUEÑO CONTRIBUYENTE EVENTUAL

La eventualidad u ocasionalidad se entienden referidas al ejercicio de la actividad y no a la obtención de los ingresos.

En lo que respecta a las explotaciones agropecuarias, se consideran pequeños contribuyentes eventuales aquellos cuya actividad, por la característica, modo de prestación u oportunidad, se desarrolle en forma eventual u ocasional y que hayan obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos inferiores o iguales a \$ 12.000 y que además:

- No perciban ingresos de ninguna naturaleza provenientes de la explotación de empresas, sociedades o cualquier otra actividad organizada como tal, incluso Asociaciones Civiles y/o Fundaciones.
- Que no realicen importaciones de cosas muebles y/o de servicios.

De tratarse de la elaboración y comercialización de artesanías, cuyo ingreso bruto anual no exceda de \$ 12.000, reviste la calidad de eventual siempre que la comercialización se realice en lugares públicos habilitados por la autoridad competente.

Los pagos que deben efectuar los contribuyentes eventuales se destinan al Régimen Previsional y consisten en pagos a cuenta cuatrimestrales en los que ingresarán el equivalente al 5 por ciento de los importes facturados en ese período. Anualmente deben comparar los importes ingresados con los que les hubiera correspondido realizar, es decir \$ 420 (\$ 35 x 12 meses), y deberán ingresar la diferencia, en caso de comprobarse un faltante, u obtendrán un crédito a su favor, en caso de haber realizado pagos en exceso.

Esta es la principal ventaja, porque el procedimiento de pago establecido les permite a estos contribuyentes diferir el ingreso de los aportes a un momento posterior al de obtener sus ingresos por las ventas de sus bienes o servicios.

Sin embargo debe destacarse como una situación desventajosa que estos contribuyentes no acceden a los beneficios de la Obra Social.

Cuando el pequeño contribuyente eventual sea un sujeto inscripto en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Social y

Economía Local⁴⁸, estará exento de ingresar el pago a cuenta al que se hace referencia precedentemente, por el término de 24 meses contados a partir de su inscripción en el mencionado Registro, considerándose ese período como aportado a los fines jubilatorios.

SÍNTESIS DE LOS PASOS A SEGUIR PARA INSCRIBIRSE EN EL MONOTRIBUTO

Para ser monotributista se debe poseer CUIT (Clave Única de Identificación Tributaria) y Clave Fiscal.

El trámite de solicitud de CUIT se realiza en la dependencia AFIP/DGI correspondiente a la ubicación del domicilio⁴⁹. Las Sociedades habilitadas para realizar la gestión deben presentar la constancia de inscripción de los socios.

En el caso de Personas Físicas se debe presentar el Formulario 183/F mientras que de tratarse de Sociedades corresponderá completar el Formulario 183/J.

La solicitud de Clave Fiscal se puede obtener en las dependencias de AFIP.

Una vez que se posee CUIT y Clave Fiscal, se puede adherir al Monotributo. La adhesión se realiza por medio de Internet, ingresando a la página www.afip.gov.ar en la opción TRÁMITES CON CLAVE FISCAL - opción Usuarios con clave fiscal habilitada - opción Adhesión Monotributo.

El sistema emitirá una credencial (F152 - Personas Físicas, F153 - Personas Jurídicas) la que deberá presentarse en las entidades autorizadas para poder realizar el pago correspondiente.

MONOTRIBUTO SOCIAL

La Ley 25.865 introdujo en el Régimen de Monotributo la figura de MONOTRIBUTO SOCIAL.

Uno de los objetivos de su creación fue el de permitir la incorporación a la economía formal de todos aquellos que, realizando una actividad económica genuina, enmarcada en el Desarrollo Local y la Economía Social y respondiendo al perfil productivo de su región, se encontraban excluidos por el costo y complejidad que ello implicaba.

Ahora bien, para controlar el acceso y conseguir que los beneficios que se otorgan lleguen a quienes verdaderamente los necesitan, se implementó la incorporación de los potenciales beneficiarios con la intervención del Ministerio de Desarrollo Social, a través del Registro Nacional de Efectores.

Con este régimen especial se busca facilitar al Efector Social⁵⁰ en condiciones de inscribirse en el Registro el desarrollo de su actividad económica y el incremento de sus ingresos, a partir de la posibilidad de facturar y de ese modo incorporar nuevos compradores o clientes.

En definitiva pueden solicitar su inscripción en el referido Registro:

● PERSONAS FÍSICAS:

Sean o no beneficiarias de planes sociales, que estén realizando una actividad económica genuina y sustentable, enmarcada en el Desarrollo Local y la Economía Social.

Sus ingresos brutos no podrán superar los \$ 12.000 anuales.

● LOS PROYECTOS PRODUCTIVOS O ASOCIATIVOS DE BIENES O SERVICIOS:

Incluidos en algún plan social, que tengan una única actividad económica y conformen grupos de trabajo de hasta tres personas. Los ingresos brutos de estos emprendimientos no podrán superar los \$ 12.000 anuales por integrante. Cada uno de los miembros del proyecto también deberá inscribirse en forma individual en el Registro Nacional de Efectores.

● LAS COOPERATIVAS DE TRABAJO:

Previamente todos sus asociados deben haberse inscripto en el Registro de Efectores en forma individual. Cada asociado no podrá superar los \$ 12.000 de retiros anuales. Las Cooperativas de Trabajo deberán estar inscriptas y matriculadas ante el INAES.

Quienes sean inscriptos en el Registro adherirán automáticamente al MONOTRIBUTO SOCIAL por el término de 24 meses. La normativa que regula este régimen se encuentra contenida en la Ley 25.865, reglamentada por el Decreto 806/2004 y las normas específicas dictadas por AFIP y el Ministerio de Desarrollo Social.

Los inscriptos se encontrarán obligados a realizar un pago mensual de \$ 12,22 (equivalente al 50 por ciento del componente social del Monotributo).

Para hacer efectiva la adhesión, los interesados deben inscribirse en el Registro Nacional de Efectores dependiente del Ministerio de Desarrollo Social.

Dicho Registro se encuentra centralizado en las oficinas con sede en Capital Federal⁵¹ y si bien funcionarios del Registro han realizado visitas a numerosas localidades del interior del país, aún no se encuentra disponible una inscripción accesible para todos aquellos que reúnan las condiciones y quieran hacerlo.

Aquellos que además reúnan las características de contribuyentes eventuales no deberán realizar ningún pago durante los 24 meses, no accediendo por lo tanto a la cobertura de Obra Social.

Ventajas

Este régimen especial contiene una serie de ventajas en relación con el Monotributo general, las que se encontrarán vigentes durante el período de permanencia en el mismo, el que no podrá exceder de 24 meses:

- Vender su producción formalmente emitiendo facturas.
- Abonar únicamente el 50 por ciento del componente social del Monotributo (\$ 12,22 mensuales).

- Acceder a cobertura médica (Obra Social) con idénticas prestaciones a las que reciben el resto de los monotributistas⁵².

- Los categorizados como contribuyentes eventuales no ingresarán ningún aporte pero no acceden a la cobertura médica.

- Se permite computar el tiempo que permanezcan en el Régimen como período aportado a los fines jubilatorios, aunque los inscriptos no realizan aportes con este destino.

Desventajas

- Compleja inscripción en el Registro de Efectores motivada porque el mismo se encuentra centralizado en la Capital Federal.

- Falta de previsión respecto de la situación impositiva / previsional de aquellos inscriptos que al término del plazo de 24 meses no se encuentren en condiciones económicas de acceder a los regímenes generales.

*Buenos Aires,
septiembre de 2006*

1. “Encuadre Jurídico de Empresas”. José L. Sirena y Marcelo Zangaro. *Revista de Doctrina Societaria y Concursal*. Tomo XV. pág. 1.188. Editorial Errepar, noviembre de 2003.
2. Inspección General de Justicia o Direcciones Provinciales de Personas Jurídicas.
3. Según lo ha manifestado el fisco en el Dictamen (DAT) 81/92 23/7/92. *Boletín DGI* 469, pág. 52.
4. Se denomina así en el Impuesto a las Ganancias a las rentas de las empresas.
5. El régimen de responsable sustituto, llamado gravamen a las acciones y participaciones societarias, será liquidado por las sociedades regidas por la Ley 19.550 y la alícuota a aplicar es del 0,50 por ciento sobre el valor determinado de acuerdo con las normas del Artículo 22 de la Ley de Bienes Personales, no siendo de aplicación mínimo exento alguno.
- 6, Claudia Chiaradía, *Pool de siembra, efectos legales e impositivos. Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, Editorial La Ley, agosto 2005, N° 4.
7. Inspección General de Justicia o Direcciones Provinciales de Personas Jurídicas.
- 8, Nissen, Ricardo. *Sociedades irregulares y de hecho*. Editorial De Palma, 1995.
9. Decreto Reglamentario N° 1.344 de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias. Artículo 70.
10. *Código de Comercio de la República Argentina*. Capítulo III, Artículos 43 y 44. Libro Diario e Inventario y Balances.
11. *Boletín AFIP*. DGI, febrero, 1998.
12. *Revista Impuestos*, 2004-10, 37.
13. Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 (modificada por la Ley N° 22.903), Artículo 146.
14. Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 (modificada por la Ley N° 22.903), Artículos 152 y sig.
15. *Código de Comercio de la República Argentina*. Capítulo III, Artículos 43 y 44. Libro Diario e Inventario y Balances.
16. Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 (modificada por la Ley N° 22.903), Artículos 58, 59, 268, 274 y concordantes.
17. Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 (modificada por la Ley N° 22.903), Sección V, Capítulo 2°, Artículos 186 y sig.
18. La ganancia impositiva se diferencia de la ganancia contable de la empresa porque para determinar esta última se deben respetar las normativas que, entre otras cuestiones, la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone en materia de valuación de bienes y deducciones admitidas.
19. En el Fallo IBM-Banelco, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reconoció en el año 2003 que la U.T.E. formada por estas empresas eran sujetos de derecho y por lo tanto podrían computarse determinados créditos impositivos.

20. Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 (modificada por la Ley N° 22.903), Artículo 381.
21. Resoluciones Técnicas de la 6 a la 22. Texto unificado. Pág. 89. Supervisado por Carlos Fila. Errepar, 2006.
22. Normas Internacionales de Contabilidad (I.A.S.C.) (I.A.S.B.). F.A.C.P.C.E., 2001.
23. Ley de Contrato de Trabajo.
24. Excepción para Cooperativas de Provisión de Servicios Rurales y de Trabajo en las que se admite un mínimo de seis asociados (Resoluciones 302 y 324 - ex INAC).
25. Los excedentes que deriven de la prestación de servicios a no asociados autorizada por esta Ley se destinarán a una cuenta especial de reserva (ultimo párrafo del Artículo 42).
26. El Estatuto debe contener, sin perjuicio de otras disposiciones (Artículo 8, Ley 20.337): 1°) La denominación y el domicilio. 2°) La designación precisa del objeto social. 3°) El valor de las cuotas sociales y el derecho de ingreso si lo hubiera, expresado en moneda argentina. 4°) La organización de la administración y la fiscalización y el régimen de las asambleas. 5°) Las reglas para distribuir los excedentes y soportar las pérdidas. 6°) Las condiciones de ingreso, retiro y exclusión de los asociados. 7°) Las cláusulas necesarias para establecer los derechos y obligaciones de los asociados. 8°) Las cláusulas atinentes a la disolución y liquidación.
27. Según lo establece el Artículo 9 de la Ley 20.337 se debe acompañar la constancia del depósito en un banco oficial o cooperativo de la vigésima parte del capital suscrito.
28. Véase al final del Documento detalle de los Órganos Locales Competentes de cada provincia.
29. La alícuota general del impuesto será del seis por mil (6 ‰) para los créditos y del seis por mil (6 ‰) para los débitos.
30. Setenta y cinco centésimos por mil (0,75 ‰) para los débitos y setenta y cinco centésimos por mil (0,75 ‰) para los créditos.
31. *Código Civil de la República Argentina*. Título VII, Artículo 2.662. Zavalía Editor, febrero de 1981.
32. El Artículo 452 del Código de Comercio establece que las ventas que hacen los labradores y hacendados de los frutos de sus cosechas y ganados no se consideran mercantiles.
33. Los socios concurren a partes iguales a responder frente a otro u otros de la totalidad de la obligación asumida o impuesta, o sea, sin tener que responder de las cuotas de los demás (esta característica puede quedar desfigurada por lo establecido en el Artículo 1.751 del CC, conforme al cual los socios responden por las partes de los socios insolventes).
34. Artículo 1.662: El contrato de sociedad puede ser hecho verbalmente o por escrito, por instrumento público, o por instrumento privado, o por correspondencia.
35. Artículo 1.184: Deben ser hechos en escritura pública... 3° Los contratos de Sociedad Civil, sus prórrogas y modificaciones.
36. Artículo 1.703 del Código Civil.
37. "Consortios de Cooperación y Contratos de Colaboración Empresarial", Carlos E. Lose y Carlos A. Ojeda. *Revista de Doctrina Societaria y Concursal*. Tomo XVII, pág. 765. Editorial Errepar, junio de 2005.

38. Municipalidad de Las Heras, Provincia de Mendoza, informe de consorcios. Abril de 2005.
39. Véase más adelante la descripción de Monotributo Social.
40. *La Nación.com Arquitectura*. 30 de agosto de 2006. Edición impresa.
41. “Los consorcios de Cooperación”, Raúl Aníbal Echeverri (presidente de la Federación Interamericana de Abogados). *Diario Judicial.com*. 12 de septiembre de 2006.
42. *Infobae Profesional.com*. “El IVA podría desalentar la conformación de los consorcios de cooperación”, Estudio Negri y Teijeiro. 24 de enero de 2005.
43. Las Asociaciones Civiles se encuentran constituidas por un conjunto de personas físicas (socios) que con la debida autorización del Estado (IGJ o Dirección Provincial de Personas Jurídicas) se unen para realizar actividades que tienden al bien común. Tienen tres órganos internos: La comisión o junta directiva, la asamblea de socios y la junta fiscalizadora o comisión revisora de cuentas.
44. Véase en Anexo II descripción del Monotributo Social.
45. *Agenda Laboral Errepar*.
46. Entre las actividades incluidas se encuentran: acopiadores y cosechadores, agricultores, alambradores rurales, apicultores, arboricultores, arrieros y/o reseros, avicultores, canasteros y/o mimbreros, curtidores, esquiladores, floricultores, fruticultores, granjeros criadores de animales domésticos, pescadores, piscicultores, quinteros, horticultores, chacareros, tabacaleros, tamberos, viticultores, otros.
47. Para el caso de una Sociedad con un ingreso bruto anual de \$ 70.000 constituida por 3 socios, que se dedique a la venta de bienes, deberá inscribirse en la categoría J e ingresar en concepto de impuesto integrado mensual \$ 310,40 (194 + 60 %).
48. Véase más adelante la descripción del Monotributo Social.
49. Véase al final del Documento detalle de las Dependencias AFIP/DGI ubicadas en las Provincias de Chaco, Formosa, Corrientes y Misiones.
50. Aquella persona que está realizando una única actividad productiva y ve dificultada su inserción en la economía por estar en una situación de vulnerabilidad social (la noción de vulnerabilidad social identifica a grupos sociales, hogares e individuos, que por su menor disponibilidad de activos materiales –ingresos, vivienda– y no materiales –protección social: salud, educación y seguridad social–, quedan expuestos a sufrir alteraciones bruscas y significativas en sus niveles de vida, especialmente ante cambios en la situación laboral de sus miembros activos).
51. El Registro tiene su sede en la calle 25 de Mayo 606, CP (1002), Capital Federal, teléfonos (011) 4316-4942/44/46/49, E-mail: registroefectores@desarrollosocial.gov.ar
52. Todo el grupo familiar (esposa/o e hijos) puede acceder a la cobertura médica, mediante el pago de un adicional equivalente a \$ 11,11 por cada adherente.

DIRECCIONES ÚTILES

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS

(www.afip.gov.ar)

REGIONAL POSADAS: Córdoba 2167, Posadas, Misiones - Tel.: (03752) 42-0706 / 43-9542
AGENCIA POSADAS: Bolívar 2151, Posadas, Misiones - Tel.: (03752) 42-2783
DISTRITO EL DORADO: Av. San Martín 1521, El Dorado, Misiones - Tel.: (03751) 42-2078
DISTRITO CURUZÚ CUATÍÁ: Gral. Ramírez 741, Curuzú Cuatiá, Corrientes - Tel.: (03774) 42-3484
DISTRITO PASO DE LOS LIBRES: Brasil 1201, Paso de los Libres, Corrientes - Tel.: (03772) 42-5469
REGIONAL RESISTENCIA: French 506, Resistencia, Chaco - Tel.: (03722) 42-4304
AGENCIA RESISTENCIA: French 506, Resistencia, Chaco - Tel.: (03722) 42-5280
AGENCIA FORMOSA: Brandsen 459/65, Formosa - Tel.: (03717) 42-2349
AGENCIA CORRIENTES: Av. Italia 385, Corrientes - Tel.: (03783) 43-7287 / 88
DISTRITO ROQUE SÁENZ PEÑA: Rivadavia 663, Roque Sáenz Peña, Chaco - Tel.: (03732) 42-1200
DISTRITO CLORINDA: Av. San Martín 1101, Clorinda, Formosa - Tel.: (03718) 42-1944
DISTRITO GOYA: Colón 899, Goya, Corrientes - Tel.: (03777) 42-1768 / 1469

INAES - INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL

Avenida Belgrano 1656, Ciudad de Buenos Aires, CP: C1093AAR
Tel.: (54) (011) 4383-4444 y líneas rotativas, <http://www.inaes.gov.ar>

ÓRGANOS LOCALES COMPETENTES DEL INAES

Provincia de Formosa

Dirección de Cooperativas y Mutualidades: Belgrano 505 (esquina Pringles), Formosa.
Tel.: (03717) 43-0293, e-mail: dcm@formosa.gov.ar

Provincia del Chaco

Dirección de Cooperativas y Mutuales: Marcelo T. de Alvear 145, Piso 7º, Resistencia.
Tel.: (03722) 44-8081 / 44-8023, e-mail: minprod.dircoop@ecomcbaco.com.ar
Dirección de Personas Jurídicas (Depto. Mutuales y Fundaciones):
Córdoba 115, Resistencia - Tel.: (03722) 42-2332

Provincia de Corrientes

Dirección General de Cooperativas: Perú 1186, Corrientes.
Tel.: (03783) 47-6034, e-mail: dircoopctes@espacio.com.ar
Dirección de Programación y Acción Social: 9 de Julio 1536, 2º Piso, Of. 8, Corrientes.
Tel.: (03783) 43-3944, e-mail: programacionsocial_ctes@hotmail.com

Provincia de Misiones

Secretaría de Estado de Acción Cooperativa y Mutual: Av. Mitre 2180, Posadas.

Tel.: (03752) 44-7502 / 03 / 44-7199

Dirección General de Acción Cooperativa y Mutual: Av. Mitre 2180, Posadas.

Tel.: (03752) 33-7235 / 44-7239

Dirección de Acción Mutual: Av. Mitre 2180, Posadas.

Tel.: (03752) 44-7502, e-mail: sucei_comext@misiones.gov.ar

CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Consejo Profesional de Ciencias Económicas del Chaco: Pellegrini 212, Resistencia. Tel.: (03722) 42-0345 / 42-9803, e-mail: cpcechaco@arnet.org.ar

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Corrientes: Pellegrini 1150, Corrientes. Tel.: (03783) 42-2884 / 42-9826, e-mail: informes@cpcecorrientes.org.ar
Sitio web: www.cpcecorrientes.com.ar

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Misiones: Bolívar 2344, Posadas. Tel.: (03752) 42-5358 / 43-5405, e-mail: cpcemnes@arnet.com.ar

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Formosa: Paraguay 433, Formosa. Tel.: (03717) 42-9888, e-mail: cpce_fsa@arnet.com.ar, Sitio web: www.cpcef.org.ar

DIRECCIONES DE RENTAS PROVINCIALES

Provincia de Formosa: Dirección General de Rentas: Ayacucho 810, Formosa. Tel.: (03717) 43-6366, Sitio web: www.dgrformosa.gov.ar

Provincia de Corrientes: Dirección General de Rentas: 25 de Mayo 902, Corrientes. Tel.: (03783) 47-6542 / 6526. Para consultas desde Corrientes (Capital e interior) 0-800-555-7376, Sitio web: www.corrientes.gov.ar/rentas.btm
e-mail: dgrdireccion@corrientes.gov.ar

Provincia de Misiones: Dirección General de Rentas: San Martín 1754, Posadas. Tel.: (03752) 44-7573 / 4 / 5, Sitio web: www.dgrmisiones.gov.ar
e-mail: sehyf_dgr@misiones.gov.ar

Provincia del Chaco: Dirección General de Rentas: Av. 25 de Mayo 899, Resistencia. Tel.: (03722) 42-5816 / 42-8575, Sitio web: www.chaco.gov.ar/rentas/DGR/index.btm

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alchourron, Juan Martín; Eidelstein, Mauricio; Martín, Julián: *Fideicomisos. Aspectos jurídicos, tributarios y contables*. Ed. Errepar, 2006.

Balan; Chiaradía, Claudia; Sáenz Valiente; Olego; Labroca, José: *Actividad Agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales*. Ed. La Ley, 2004.

Bavera, Frankel y Vanney: *Agricultura & Ganadería*. Ed. Errepar, 2003.

Calcaterra, Gabriela S. y Verón, Carmen S.: “Respuestas a algunos interrogantes sobre aspectos jurídicos, impositivos y previsionales de las empresas asociativas”. *I Congreso de Profesionales de Cambio Rural*. INTA, mayo, 1998.

Casasola, Armando A. J.: “La Sociedad Civil”. *VIII Congreso Argentino de Derecho Societario*. Tomo I. Universidad Nacional de Rosario, octubre, 2001.

Chiaradía, Claudia: “Resumen de Jurisprudencia Administrativa y Dictámenes en la Actividad Agropecuaria”. *IX Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria*. Tandil, noviembre de 2001.

Chiaradía, Claudia y otros: “La Empresa Agropecuaria y la tarea del auditor”. *X Jornadas de la Empresa Agropecuaria*. Tandil, octubre, 2003.

Chiaradía, Claudia y otros: “El IVA en los Contratos Agropecuarios”. *Boletín de la DGI, N° 498*, junio de 1995.

Chiaradía, Claudia: “Imposición IVA en el sector primario”. *VIII Jornadas Bonaerenses de Derecho Civil, Comercial, Procesal y Tributario*. Colegio de Abogados del Departamento Judicial de Junín, octubre de 1998.

Chiaradía, Claudia: *Pool de siembra, efectos legales e impositivos. Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*. Editorial La Ley, agosto, 2005.

Chiaradía, Claudia y otros: “Los Contratos Agropecuarios en el Impuesto al Valor Agregado”. *Doctrina Tributaria*. Errepar, agosto, 2001.

Chiaradía, Claudia: “Contratos Agropecuarios”. *V Jornadas de Empresas Agropecuarias*. C.P.C.E. Pcia. Bs. As. Tandil, octubre, 1993.

Chiaradía, Claudia: “Análisis de la interpretación fiscal sobre temas específicos de la actividad agropecuaria”. (*Publicado en la página web del C.P.C.E.C.A.B.A.*).

Chiaradía, Claudia: “Fideicomiso Agropecuario”. *Jornadas Tributarias de Rosario - 2005*. Material presentado como panelista.

Cracogna, Dante: “Las cooperativas frente al régimen tributario”. Versión revisada de conferencia del autor. Marzo, 2003.

Formento, Susana N.: *Empresa Agraria y sus Contratos de Negocios*. Editorial Facultad de Agronomía. Primera Edición, junio 2003.

Formento, Susana N.: *Empresa Agraria y sus Contratos de Negocios*. Editorial Facultad de Agronomía, agosto, 2005.

Fourcade, María V. y Naboni, María C.: “Asociaciones Civiles, Fundaciones y Sociedades Civiles: Notas Comparativas”. *Doctrina Societaria y Concursal*, N° 220, Errepar, marzo, 2006.

Gallarati Agustina: “Consortios de Cooperación: otro modo de agrupación empresarial”. *ADLA - LXV - A 80 La Ley on line*, 2006.

Goldemberg Alicia A.; Gómez de la Lastra: *Fondos de Inversión Directa y Fideicomiso (Una vía productiva para el crecimiento)*. Ed. La Ley, 2003.

Guía Básica para Constituir una Asociación Civil. www.ciudadyderechos.org.ar - Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires.

Junyent Bas, Francisco: “Las relaciones de organización y los llamados Consortios de Cooperación”. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, República Argentina, abril, 2006.

Marsicano, Alberto P: “El agro, las cooperativas, el IVA y dos dictámenes del Fisco”. *Doctrina Tributaria*, N° 290, págs. 463 / 468. Errepar, mayo 2004.

Monteleone Lanfranco, Alejandro: “Consortios de Cooperación. Una nueva herramienta (L.26005)”. *Doctrina Societaria y Concursal –DSE–*, N° 209, T. XVII. Errepar, abril, 2005.

Peláez, Enrique: “Elección de Estructura Jurídica”. www.societario.com

Perciavale, Marcelo; Elois, María: “Práctica Sociedad Civil”. *Doctrina Societaria y Concursal*, N° 151. Errepar, junio, 2000.

Perciavale, Marcelo; Teruel, Tobías: “Práctica Societaria y Concursal - Contrato de consorcio de cooperación”. *Doctrina Societaria*, N° 218. Errepar, enero, 2006.

Programa Cambio Rural Área de Trabajo en Formas Asociativas. Las Formas Asociativas para el Uso Compartido de la Maquinaria Agrícola. Lic. María Isabel Tort, Ing. Patricia Lombardo. Publicado en *www.inta.com.ar*

Programa Cambio Rural Área de Trabajo en Formas Asociativas. Las Formas Asociativas como Alternativas para Apoyar la Reversión Productiva. Ing. Agrón. Jorge Muani, Lic. Luis A. Bonetto. Colaboración: Lic. María Isabel Tort, Ing. Patricia Lombardo, Dra. Susana Formento. Febrero 1994. Publicado en *www.inta.com.ar*

Reichert, Hugo R.: “Aspectos Asociativos, Contables, Impositivos, Laborales y Previsionales”. *Programa Cambio Rural. Documento Miscelánea*, N° 5, junio 1997.

Reunión Especializada de Cooperativas –Mercosur–. Documentos: Situación Tributaria de las Cooperativas, Ámbito Nacional República Argentina y Tratamiento Impositivo de las Cooperativas en el Orden Provincial (Rubén Alfredo Masón).

Richard, Efraín Hugo: *Un nuevo contrato de colaboración empresarial: El consorcio de colaboración.* Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, enero de 2005.

Rivero, Silvia S.: “Trámites de las Cooperativas ante el INAES”. *Revista de Doctrina, Jurisprudencia y Legislación.* Impuestos, N° 4, págs. 751 / 766, febrero, 2005.

Salim, José A. y D'Angela, Walter D.: *Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes - Monotributo.* AFIP, junio, 2006.

Sirena, José y Marcelo Zangaro. “Encuadre Jurídico de Empresas”. *Revista de Doctrina Societaria y Concursal*, Tomo XV, pág. 1.188. Editorial Errepar, noviembre, 2003.

Ymaz Videla, Martín Rafael: “Consortios de Cooperación. ¿Son personas jurídicas?”. *La Ley*, Tomo 2005-C, N° 82, abril de 2005.

“Todo lo que usted necesita saber sobre...cómo crear una organización”. *Revista Tercer Sector*, año 1, N° 3, septiembre, 2005, *www.tercersector.org.ar*

Impreso en la Argentina en Enero de 2007 en Casano Gráfica.
Tirada de esta edición: 2.000 ejemplares.

OTRAS PUBLICACIONES

**EL SECTOR ARTESANÍAS EN LAS
PROVINCIAS DEL NOROESTE ARGENTINO
Catamarca, Jujuy, Salta y Tucumán**

**EL SECTOR ARTESANÍAS EN LAS
PROVINCIAS DEL NORESTE ARGENTINO
Chaco, Corrientes, Formosa y Misiones**

**EDUCACIÓN, DESARROLLO
RURAL Y JUVENTUD**

FIDA / PRODERNEA - PRODERNOA / FLACSO



El presente manual de asesoramiento está dirigido a los técnicos y profesionales que trabajan en el ámbito del desarrollo rural y a los agentes productivos rurales y sus organizaciones.

La estructura elegida para el manual considera dos partes básicas: la primera destinada a conceptualizar la temática del asociativismo en pequeños productores, y la segunda contiene información general sobre distintos tipos de sociedades, agrupamientos o contratos, que en nuestro país pueden adoptar los productores agropecuarios, marcando sus características distintivas, sus formas legales y de control, algunos aspectos contables, sus efectos impositivos y previsionales y un resumen de las ventajas o desventajas de su implementación, teniendo en cuenta los recursos y capacidades disponibles de los pequeños productores y sus organizaciones en las áreas de ejecución de los programas PRODERNEA y PRODERNOA.

