

## **ASPECTOS LEGALES, CONTABLES E IMPOSITIVOS DE LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS**

ENRIQUE MANUEL SKIARSKI

### **PONENCIA**

1) Se recomienda modificar la ley de sociedades comerciales otorgando facultades de fiscalización a las autoridades de control en la inscripción de la constitución de las U.T.E. Se recomienda asimismo la publicación de estos contratos en el Boletín Oficial.

2) Se recomienda la aprobación por parte de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de normas de contabilización para estas entidades conforme al método de consolidación proporcional.

3) Se recomienda el dictado de normas fiscales que permitan la transferencia de débitos y créditos fiscales, así como de saldos a favor de libre disponibilidad en el Impuesto al Valor Agregado entre U.T.E. y sus miembros en función a lo estipulado en el contrato. Asimismo, se recomienda la exención del citado impuesto a los miembros de la U.T.E. por las operaciones realizadas a través de la unión. Por último se recomienda la derogación del impuesto de sellos en la constitución de los contratos de colaboración empresarial.

### **FUNDAMENTOS**

La Unión Transitoria de Empresas (en adelante U.T.E.) regulada en la Sección II del capítulo III de la Ley 22.903 de Sociedades Comerciales (en adelante L.S.C.) es un contrato de colaboración empresarial cuyo objeto es *la reunión* de sociedades y empresarios para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto. No constituye sociedad ni es sujeto de derecho por cuanto carece de personalidad (art. 388 L.S.C.)

Interpreto que la ejecución de la obra, servicio o suministro se lleva a cabo a través de sus miembros, no de la U.T.E. cuyo objeto es el lucro individual de sus participantes, por lo que la finalidad del contrato es la de constituirse en un instrumento idó-

neo para la mejor organización de actividades integradas, en dirección a la persecución de un negocio de intereses comunes, sin concentrarse en el ejercicio común de una actividad económica.

Lo expuesto se compatibiliza con la exigencia de que si el participante es una sociedad domiciliada en el extranjero deberá haberse inscripto en los términos del art. 118 L.S.C., requerido para el ejercicio habitual en la República de actos comprendidos en su objeto social y no en los términos del art. 123 L.S.C., inscripción requerida para la participación en sociedad domiciliada en la República, pues la obra, servicio o suministro la efectúa la sociedad extranjera.

El término "concreto" se refiere a la existencia de un contrato de obra, servicio o suministro, generalmente concertado con un comitente a través de una licitación pública o privada.

El representante de la U.T.E. contrata por poder de todos y cada uno de sus miembros (art. 379 L.S.C.). En consecuencia, la U.T.E. no tiene capacidad para ser propietaria de bienes (sean éstos registrables o no) y carece de patrimonio propio.

Si bien el representante de la U.T.E. administra un patrimonio, dicho patrimonio es propiedad de los participantes. Por lo tanto, el fondo común operativo y los bienes adquiridos con el mismo son propiedad de los participantes y no de la U.T.E.

Asimismo, los resultados, o en su caso los ingresos y gastos de la unión deben atribuirse directamente a las empresas participantes, en la forma convenida en el contrato, el cual debe establecer la proporción o método para determinar la participación de las empresas intervinientes (art. 378 inc. 8° L.S.C.).

Lo expuesto precedentemente es válido aún en el caso de que la U.T.E. facture la obra, el servicio o el suministro, tome personal o se inscriba ante la Dirección General Impositiva como sujeto tributario. Y ello es así porque el representante de la U.T.E. no contrata por cuenta de la unión sino por mandato de sus partícipes, aún cuando los usos y costumbres comerciales, la legislación laboral y la legislación impositiva le otorguen la "capacidad" negada por imperio de la L.S.C.

La inscripción del contrato y de la designación del representante será efectuada en el Registro Público de Comercio. El Registro deberá verificar que el domicilio de la U.T.E. corresponde a su jurisdicción y la autenticidad de la firma de los otorgantes, efectuada ante el juez de registro, escribano o funcionario competente. El juez de registro no tiene facultades de verificar el cumplimiento de los restantes requisitos legales ni fiscales, a diferencia de lo normado para las sociedades comerciales regulares (art. 380 L.S.C. que remite a los arts. 4 y 5 y no al 6 de la L.S.C.). Tampoco resulta necesaria su publicación en el Boletín Oficial.

En mi opinión, la importancia que revisten los citados contratos para los terceros aconsejan modificar la ley otorgando a las autoridades de control facultades de fiscalización en la inscripción de las U.T.E., como también la publicación de los mismos.

La solidaridad entre los participantes por las obligaciones contraídas por el representante de la U.T.E. ante los terceros no se impone ni se presume, pero puede pac-

tarse, generalmente cuando ella sea una condición del comitente para la adjudicación de la obra, servicio o suministro (conf. ZALDÍVAR, MANÓVIL, RAGAZZI: *Contratos colaboración empresarial*, p. 230; Abeledo-Perrot, 2ª edic., 1989).

En el caso de pactarse la solidaridad ante las deudas contraídas, es de práctica su información en nota a los estados contables del partícipe.

*Contabilidad en los libros de la U.T.E.* La U.T.E. debe llevar, con las formalidades establecidas por el Código de Comercio, los libros contables que requieran la naturaleza e importancia de la actividad común para permitir la confección de estados de situación (art. 378 inc. 12º L.S.C.).

Ello significa que deba llevar el libro Inventario y Balances ni el libro Diario, exigidos por el art. 44 del Cód. de Comercio (cf. ZALDÍVAR y Otros: ob. cit. p. 207). En efecto, el "estado de situación" no debe confundirse con el "estado de situación patrimonial" o balance integrante de los estados contables a que se refiere el art. 63 L.S.C. y la res. Técnica nº 8 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, será simplemente una rendición de cuentas que el representante presenta a las empresas integrantes de la Unión, o sea sus mandantes, cuyas forma de exposición y periodicidad serán establecidos en el contrato (conf. ZALDÍVAR y Otros: ob. cit., p. 210).

Obsérvese que la ley no establece fecha de cierre de ejercicio. En mi opinión, lo conveniente es que los estados de situación se confeccionen mensualmente para permitir que los integrantes de la U.T.E. registren sus operaciones acorde al art. 61 L.S.C. y de tal forma se reconozcan en la contabilidad de los partícipes de la Unión los ingresos, egresos y/o resultados y los créditos, deudas y saldos en cuenta corriente con la U.T.E. con motivo de las contribuciones al fondo común operativo, en el mes en que tales hecho ocurran. Asimismo coincidimos con otros autores en que la forma de exposición sea análoga a las que se utiliza en la administración de inmuebles en propiedad horizontal (conf. ZALDÍVAR y Otros: ob. cit. p. 210).

*Contabilidad en los libros de los partícipes.* Los miembros de la U.T.E. deben volcar en sus propios libros contables la cuota parte de los resultados o en su caso de los ingresos y gastos generados por la Unión, teniendo presente, repetimos, la distribución convenida en el contrato.

Además, deben registrar en su propia contabilidad la participación en el fondo común operativo y en los bienes adquiridos y las deudas contraídas por el representante de la U.T.E.

Dichas registraciones deberían ser efectuadas en el mes en que tales acontecimientos han tenido lugar.

Asimismo, y a efectos de una mejor exposición, los bienes adquiridos y las deudas contraídas por el representante de la unión deberían ser reflejadas en los estados contables del partícipe en nota complementaria por la parte que le corresponda, en virtud de tratarse de bienes de disponibilidad restringida para el miembro de la unión (conf. art. 65 inc. 1º a de la L.S.C.).

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Comité Internacional de Normas Contables (IASC), prescriben la utilización del método de *consolidación proporcional* para contabilizar los intereses de los partícipes en "joint ventures" (International Accounting Standard 31; Financial Reporting of Interests in Joint Ventures; dic. 1990).

La consolidación proporcional es definido como un método de contabilización e información mediante el cual la empresa participante incluye en su balance la parte de los activos controlados conjuntamente y las obligaciones asumidas conjuntamente y en su estado de resultados la parte del ingreso y de los gastos de la entidad controlada conjuntamente, combinada sobre una base línea por línea con las partidas similares de los estados contables del participante, o en línea separada. Si bien se admite como método alternativo el método de participación, consistente en la registración al costo, ajustado con los cambios producidos con posterioridad, la consolidación proporcional es el método recomendado.

*Aspectos impositivos.* En el mensaje de elevación de la ley 22.903 del 27/7/83, la comisión señaló que "régimen de los contratos de colaboración empresaria deberá estar ligado a un tratamiento impositivo que lo fomente". A 12 años de su sanción no fueron dictadas normas que fomenten la constitución de estos contratos y, en algunos casos, las normas impositivas dictadas resultaron confusas e imprecisas para los agentes económicos, dando lugar a doble imposición y/o a perjuicios financieros.

El principal problema radica en el tratamiento impositivo dado a los contratos de colaboración empresaria en los impuestos indirectos (I.V.A. e ingresos brutos).

*Impuesto al Valor Agregado.* La autonomía del derecho tributario ha generado el recurso técnico de incluir entre los sujetos de este impuesto a las uniones transitorias de empresas. Así, el art. 4º de la ley 23.765 considera sujetos "a quienes revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal con personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en los hechos que son propios de las personas con plena capacidad para contratar (compraventa, comisión, consignación, importación, sean locadores o locatarios de obra o de servicios, etc.)".

Aplicando una interpretación restrictiva de la ley de impuesto al valor agregado, en la medida que no se verifiquen ingresos, los saldos a favor originados no resultan susceptibles de ser absorbidos por la U.T.E. Esto provoca un encarecimiento significativo en las actividades de riesgo, como ser la explotación de concesiones petroleras (conf. BALZAROTTI, Guillermo C.: "Contratos de Colaboración Empresarial", publicado en *Derecho Tributario*, t. VII, pp. 4/5). Se plantea, además, el problema financiero resultante de la acumulación de saldos de libre disponibilidad ocasionados por las percepciones y retenciones sufridas, cuya repetición o transferencia requiere la previa conformidad de la Dirección General Impositiva.

En mi opinión, las U.T.E. no deberían generar saldos a favor técnicos por cuanto sus operaciones deben atribuirse a sus miembros.

Sugerimos el dictado de normas que otorguen mayor fluidez, tanto a la transferencia de débitos y créditos fiscales entre la U.T.E. y sus miembros como a la transferencia de saldos de libre disponibilidad, en base a las participaciones establecidas en el contrato.

*Impuesto sobre los Ingresos Brutos.* El art. 89 de la Ordenanza Fiscal de la Capital Federal establece: "Se consideran alcanzadas por el gravamen las transacciones efectuadas entre entidades jurídicamente independientes aunque integren un mismo conjunto económico". Si bien en las jurisdicciones que suscribieron el pacto fiscal, este impuesto no es aplicable para las actividades industriales y de la construcción, consideramos que en relación a las U.T.E. este artículo debería ser corregido y que debería eximirse a las transacciones efectuadas por los empresarios participantes con la unión y gravar solamente las efectuadas por esta última con los terceros contratantes, a fin de evitar una tributación excesiva que desaliente la utilización de los contratos de colaboración empresarial. (Conf. EIDELMAN, José R.: "Contratos de colaboración empresarial. Propuesta de su tratamiento impositivo", publicado en *Doctrina Tributaria*, Errepar, t. V, pp. 218/219).

*Impuesto de sellos.* Las jurisdicciones que no lo han derogado, gravan mediante el citado impuesto a los contratos de colaboración empresarial tomando como base el fondo común operativo. Sería deseable la derogación de este tributo en consonancia con lo sugerido por la Exposición de Motivos de la ley 22.903.