

## **PERSONALIDAD TRIBUTARIA DE LAS UTES**

*José Daniel Barbato  
Amilcar Bernardo Areco*

La presente ponencia tiene por objeto analizar el tema de referencia. A estos efectos, se procede en principio a estudiar los contratos de colaboración empresaria a la luz de la ley 19.550, examinando los rasgos coincidentes y diferenciales de ambas modalidades asociativas. Posteriormente, se describe y examina el tratamiento fiscal general de las Uniones Transitorias de Empresas y finalmente, se efectúa una conclusiones.

### **I. LOS CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA EN LA LEY 19.550.**

#### **I.1. Comentario Preliminar.**

Los contratos de colaboración empresaria no tienen un tratamiento específico en las fuentes de nuestro derecho, lo cual responde a la clase de contrato que estamos analizando.

En la clasificación Romana de los contratos, encontrábamos las siguientes clases: Verbales; Reales; Literales y Consensuales.-

Dentro de esta última especie (consensuales) se ubicaban a la Locación, al Mandato, la Compraventa y a la Sociedad, estos contratos se perfeccionan por el consentimiento.

El derecho germano, que se nutre de fuentes romanas, tiene como antecedentes las nociones de condominio y «venganza de sangre» o «Ley de sangre» donde se responde por la tribu, creando el concepto de la responsabilidad indiscriminada o solidaria por la actuación promiscua de cada uno de los integrantes del Clan.- Esta copropiedad germánica perdura durante la Edad Media y su sistema de organización fué consolidado al momento de la formación del estado alemán, estos antecedentes se plasman en la redacción del Código Civil alemán, donde se regula la sociedad entre los contratos (Gesellschaft).- El resto de las codificaciones europeas solo refieren a la simple asociación o simple sociedad, sin legislar ni requerir tipos formales ni analizar el rol de las UTE en las economías nacionales.-

La agrupación de colaboración empresaria y la unión transitoria de empresas (en adelante ACE y UTE respectivamente) son figuras pertenecientes a la familia de los contratos de colaboración empresaria.

Estas modalidades contractuales procuran facilitar a los operadores formas asociativas que favorezcan un uso más racional de los recursos humanos y materiales disponibles.

Generalmente estas formas asociativas se manifiestan en la actividad de la construcción, en donde varias empresas se organizan para la coordinación de trabajos, resultantes de licitaciones de obras públicas ganadas por las mismas.

Cabe destacar que la legislación argentina estima que tanto la ACE como la UTE son figuras contractuales que no disponen de personalidad ni de capacidad jurídica propias, no siendo «personas jurídicas».

La Exposición de Motivos de la Ley 22.903 que incorpora estas figuras en la Ley de Sociedades Comerciales enfatizó que «...el carácter mutualista de esta relación contractual y apartando ciertas controvertidas soluciones establecidas en algún precedente como el Código Civil italiano. Es decir, que se ha excluido la posibilidad de implementar en estos contratos formas de regulación de la competencia, circunscribiendo la figura a la cooperación interempresaria y a la promoción de su actividad económica...».

En relación a los antecedentes en el derecho comparado de las agrupaciones de colaboración no existe uniformidad doctrinal.

Ciertos autores como Guyenot y Kleidermacher explican que su antecedente está dado por el «groupement d'interet economique» (traducido como «agrupación de interés económico») y el «groupement europeen de cooperation» (traducido como «agrupación europea de cooperación»), figuras que inspiraron directamente a la ley argentina y están presentes en los comentarios de la doctrina (conf. Guyenot y Kleidermacher, «Los agrupamientos empresarios y de colaboración», Edit. Abaco, Bs. As., 1985).

Al respecto, es digno de mención que desde el nacimiento del Grupo de Interés Económico en 1967, se crearon más de 4000 de estos grupos por parte de las compañías francesas, fundamentalmente dedicadas a la investigación tecnológica y a los negocios de importación y exportación.

Otro autor como Zaldívar precisa que el antecedente de la figura citada es el «consorzi» del Código Civil Italiano de 1942, que su artículo 2602 establece que son «contratos por los cuales los empresarios pueden instituir una organización común para la disciplina o para el desenvolvimiento de determinadas fases de sus empresas» (conf. Zaldívar E., «Reforma de la Ley de Sociedades Comerciales. Contratos de Colaboración Empresaria», Errepar Doctrina Tributaria, Tomo II, pág. 216).

En cuanto a la UTE, la doctrina es uniforme pues su antecedente está dado en el instituto del «joint venture» propia del derecho anglo-americano. Este tipo contractual es frecuentemente utilizado en la ejecución de obras públicas.

## **I.2. Coincidencias.**

Efectuada esta introducción, puede decirse que las ACE y las UTE tienen numerosos rasgos coincidentes que serán detallados a continuación.

1) Tienen el mismo encuadre jurídico.

Ambas figuras son contractuales, no constituyendo sociedades ni son sujetos de derechos.

2) En cuanto a la forma, es necesario la especificación de su objeto.

3) En cuanto a los requisitos que deben cumplimentar los contratos puede resaltarse los siguientes:

a) el plazo de duración que no puede exceder de los 10 años.

b) la denominación.

c) los datos de los participantes.

d) el domicilio especial.

e) la fijación de la obligación de los participantes.

f) la distribución de las actividades.

- g) las normas para la dirección, administración y representación.
- h) los criterios de separación y exclusión.
- i) la admisión de otros miembros.
- j) el régimen de sanciones.
- k) las normas para la confección de los estados de situación.
- l) la llevanza de los libros «habilitados».

4) En cuanto a los sujetos participantes.

Ambas figuras pueden conformarse por:

- a) Sociedades constituidas en la República.
- b) Sociedades constituidas en el extranjero.
- c) Empresarios individuales.

5) Ambas pueden constituirse por instrumento público o privado debiendo inscribirse en el Registro Público de Comercio.

6) Tanto las ACE como las UTE son «contratos innominados». Por lo tanto, predomina la libre voluntad de las partes y la amplitud de interpretación del juez con respecto a la intención de los contratantes en función del objeto.

7) Fines de Lucro.

Tanto las ACE como las UTE no tienen fines de lucro y el resultado de sus actividades recae directamente en sus miembros.

### **I.3. Diferencias.**

No obstante, a pesar de las grandes similitudes existentes entre los institutos descriptos, existen las siguientes diferencias:

#### **1) La Organización.**

Las ACE tienen una organización común mientras que las UTE pueden no tenerla.

#### **2) La Finalidad.**

Las ACE tienen por finalidad facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus participantes o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades.

Las UTE tienen por finalidad desarrollar o ejecutar una obra, servicio o suministro concreto pudiendo hacer las obras y servicios complementarios y accesorios al objeto principal.

Ambas procuran buscar principalmente una cooperación o colaboración empresarial.

Al respecto, Segal y Elkin señalan que «... la diferencia de objetivos entre la agrupación de colaboración y la unión transitoria de empresas: la unión transitoria de empresas debe cumplir con un objetivo «momentáneo», pero tiene una finalidad precisa: «el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto» (art. 377, 1º párrafo, de la ley 19.550); en tanto el objetivo de la agrupación de colaboración puede ser «permanente» con la limitación prevista el artículo 369

de la ley 19.550. Su finalidad es cumplir con una necesidad particular de las empresas involucradas.

La unión transitoria de empresas se agota, pues, al cumplirse su finalidad, mientras que la finalidad de la agrupación de colaboración puede subsistir pese a que las partes no sigan vinculadas ...» (conf. Segal y Elkin, «Los Instrumentos Jurídicos de Colaboración Empresaria en el Derecho Argentino», Revista de Derecho Comercial, 1985, pág. 167).

### **3) Temporalidad de la Finalidad.**

La finalidad de las ACE tienen un sentido de permanencia mientras que la finalidad de la UTE no tiene un sentido de permanencia, la que será igual a la que necesite para cumplir el objeto del contrato.

En este sentido, Zaldívar explica que «... en la primera -en alusión a la agrupación- se va a una permanencia del contrato, se establece una organización para aprovechar determinados servicios;... en la segunda -en referencia a las UTE-, el contrato es en función de un servicio o suministro concreto y determinado ...» (conf. Zaldívar, «Reforma de la Ley de Sociedades Comerciales. Contratos de Colaboración Empresaria», Errepar Doctrina Tributaria, Tomo II, pág. 216).

### **4) Dirección y administración.**

Las ACE están dirigidas y administradas por uno o más administradores, personas físicas mientras que las UTE tienen un representante común con poderes otorgados por sus miembros para concretar la obra, etc. pero los acuerdos se hacen con intervención de los asociados.

### **5) Fondo Común.**

El fondo común de las ACE es producto de las contribuciones de sus participantes, es indiviso y sobre él no pueden hacer valer sus derechos los acreedores particulares de quienes participan.

En tanto, el fondo común de las UTE es producto de las contribuciones de sus participantes. No es indiviso y sobre él pueden hacer valer sus derechos los acreedores particulares de quienes participan y en la proporción correspondiente a ellos.

### **6) Responsabilidad ante Terceros.**

Las ACE responden ante terceros por las obligaciones que asuman sus representantes en nombre de la asociación. A su vez, quedan obligadas sus participantes en forma ilimitada y solidaria mientras que las UTE no asumen responsabilidad solidaria las empresas participantes salvo que así lo establezca expresamente el contrato.

### **7) Actividad.**

Las ACE no tienen actividad externa pues ésta se realiza únicamente para los intereses de sus consorcistas y no dirigida al mercado, de modo tal que la actividad se proyecte en la esfera jurídica de los participantes.

Las UTE tienen actividad externa, en el mercado a través del cometido de cada participante y principalmente con los recursos de éstos.

## II. TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LAS UTE.

### II.1. Los Contratos de Colaboración Empresaria y la Ley 11.683.

Al incorporarse este tipo de institutos al ordenamiento jurídico a través de la Ley 22.903 no fueron contempladas expresamente su tratamiento tributario en las diversas normas impositivas, siendo fundamental este saliente aspecto para la promoción de estas figuras asociativas.

Al respecto, se atribuyó el éxito y la difusión de estos grupos en otros países debido «... al tratamiento fiscal más favorable a los participantes en el grupo domiciliados o radicados en el exterior, que el otorgado a las utilidades derivadas de actividades desarrolladas a través de filiales o sucursales...» (conf. Vicchi, «Los Joint Ventures y otras formas asociativas empresarias como sujetos del impuesto sobre los capitales», Impuestos Tomo 38, pág. 1667).

El derecho tributario argentino es una rama autónoma dentro del ordenamiento jurídico vigente en la cual rige el principio de la realidad económica consagrada en los artículos 11 y 12 de la Ley 11.683.

Este principio interpretativo permite al juzgador encuadrar las circunstancias reales, producidos de acuerdo con la verdadera intención de las partes contratantes, en la preceptiva legal, con independencia de las formas jurídicas adoptadas.

En este sentido, el artículo 15 de la ley 11.683 establece que «Están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma u oportunidad debida, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas ... Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstos prevén para que surja la obligación tributaria: a) las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común; b) las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho; c) las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible ...».

Jarach comenta en relación a este artículo que «... la ley no establece quiénes son los contribuyentes de los distintos impuestos, sino quiénes pueden serlo. En otros términos, no se trata de una norma de inmediata aplicación, sino una disposición de contenido doctrinal, cuya aplicación está supeditada a lo que concretamente dispongan las leyes tributarias particulares en su definición de los hechos imponibles y atribución a los sujetos pasivos» (conf. «Curso de Derecho Tributario», Ed. Cima, pág. 159).

En suma, podría afirmarse que tanto la agrupación de colaboración como las uniones transitorias de empresas no son sociedades y ambas carecen de persona-

lidad jurídica. Pero, a los efectos fiscales, pueden considerarse como sujetos pasibles de los diversos gravámenes como consecuencia de la aplicación del artículo 15 de la ley 11.683 y del citado principio de la realidad económica.

## **II.2. Impuesto a las Ganancias.**

El artículo 1° de la ley del gravamen considera como contribuyentes sólo a las personas de existencia visible o ideal y a las sucesiones indivisas.

La UTE es una figura contractual y no societaria, el resultado impositivo que genere la misma debe ser atribuida a cada uno de los integrantes del consorcio asociativo en función de su participación en el mentado contrato operativo.

Consecuentemente, la UTE radicada en el país no puede categorizarse como un sujeto pasivo del gravamen en razón de no estar explícitamente nominado como contribuyente por la ley del tributo.

A su vez, es oportuno señalar que un integrante de la UTE puede ser una sociedad constituida en el extranjero y en este supuesto la Ley de Sociedades Comerciales en su artículo 377 estipula la obligación de cumplir con los requisitos del artículo 118 de la ley 19.550 (entre otros, el establecimiento de sucursal o representación permanente) y consecuentemente, esta sociedad tributará la tasa del 33% como contribuyente del artículo 69 inciso b) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En suma, la UTE no puede considerarse como sujeto pasivo del gravamen debiéndose reputar la renta a cada uno de sus miembros integrantes y entonces, puede afirmarse que de acuerdo a la naturaleza que revista cada participante de la UTE, ésta tendrá el tratamiento fiscal pertinente conforme a las prescripciones de la ley del gravamen.

## **II.3. Impuesto al Valor Agregado.**

La incorporación de las UTE como figuras asociativas dentro del ordenamiento jurídico generó en la doctrina discusiones acerca de su tratamiento tributario y en especial con el tributo de referencia.

En efecto, la doctrina debatió si eran sujetos pasivos del gravamen la UTE en sí misma o cada uno de los miembros participantes debía ingresar el impuesto.

Al respecto, Scalone manifestó que «... Ante la ausencia de personalidad jurídica de estos agrupamientos las normas del impuesto al valor agregado atribuyen el hecho imponible a «quienes» realicen las operaciones enunciadas en el artículo 4° de la ley, que no son otros que los «co-ventures», razón por la cual nos cabe concluir que los verdaderos sujetos titulares de las actividades previstas por la norma tributaria son las sociedades componentes del agrupamiento, en la proporción de sus respectivas participaciones en los ingresos del mismo. En tal caso, el conjunto de empresas no constituirá en sí mismo un sujeto pasivo de la obligación tributaria frente a este impuesto» (conf. «Los consorcios de empresas, su tratamiento fiscal frente a las recientes modificaciones», La Información, Julio de 1984).

En igual sentido, Sánchez Ricciardi opinó que «... el «quienes» - en alusión al

artículo 4 de la Ley de IVA- debe ser atribuido a cada empresa integrante de la unión transitoria y no a ésta...». (conf. «Las Uniones Transitorias de Empresas frente al IVA», Errepar Doctrina Tributaria, Tomo VII, pág. 278 vta.).

Empero, el Fisco manifestó el criterio opuesto por medio de la Circular 1183 del 8/8/1988, en la cual se expresó que «... a los fines de precisar el tratamiento tributario que, frente al Impuesto al Valor Agregado, corresponde dispensar a las uniones transitorias de empresas -regladas por el art. 377 y siguientes de la ley 19.550- se aclara que dichos entes resultan, por sí mismos, sujetos pasivos del mencionado gravamen, advirtiéndose en este aspecto, que las sociedades y/o empresarios miembros, son terceros respecto a ellas...».

La doctrina estuvo en desacuerdo con el criterio de la citada Circular por estimarla excesiva pues se creó a través de la misma una nueva categoría de responsables en el Impuesto al Valor Agregado en clara violación al principio de legalidad tributaria.

Esta postura fue receptada inclusive por la Sala «C» del Tribunal Fiscal de la Nación en autos «Copam SA Oscar Seggiaro -Unión Transitoria de Empresas- S/ Apelación -IVA-», Expte. Nro. 13.884-I del 24/6/96 en la que se revocó una determinación de oficio de la obligación impositiva de la recurrente en relación al IVA por el período fiscal comprendido entre diciembre de 1987 y diciembre de 1988 con sus accesorios pertinentes.

El mencionado Tribunal revocó la resolución fundándose en que «... debe observarse que la ley del gravamen en su texto conforme a la ley 23.349, vigente en los períodos fiscales en discusión, no contenía mención alguna de las uniones transitorias de empresas entre los sujetos pasivos del impuesto referidos en el artículo 4...» y que «... cabe igualmente desestimar el restante argumento expuesto por la representación fiscal con sustento en la Circular Nro. 1183 de la Dirección General Impositiva, de la que en supuesto alguno podría derivar -vista la ausencia de toda previsión legal al respecto- el carácter de sujeto pasivo que se pretende allí sostener...».

Sin embargo, esta discusión se agotó con la sanción de la ley 23.765 (B.O. 9/1/90) que incorporó en el artículo 4º de la Ley de IVA el siguiente párrafo «...Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior. El Poder Ejecutivo reglamentará la no inclusión en esta disposición de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios...».

De lo expuesto se concluye que la UTE es un sujeto pasivo del impuesto en la medida que efectúen operaciones gravadas.

Esta situación nos permite establecer las siguientes conclusiones:

- a. La UTE es un sujeto del impuesto si realiza alguna de las operaciones gravadas.
- b. Los participantes de la UTE revisten el carácter de terceros en relación a la UTE en cuanto a la determinación del impuesto.
- c. Al realizar operaciones gravadas la UTE tiene la obligación de inscribirse ante el Fisco.

## II.4. Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En principio puede afirmarse que la legislación fiscal en materia de este gravamen no es uniforme en relación al tratamiento impositivo a otorgar a estas figuras jurídicas pues existe un tratamiento dispar en cada una de las jurisdicciones.

El gravamen recae sobre los ingresos provenientes del ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, locaciones de bienes, obras y servicios, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste.

En el presente al no haber un tratamiento impositivo definido es necesario remitirse a los Códigos Fiscales de cada Provincia.

El artículo 10 de la Ordenanza Fiscal de la Capital Federal prescribe que «... Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las normas respectivas, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación fiscal: ... 3) las entidades que no posean la calidad prevista en el inciso anterior, los patrimonios destinados a un fin determinado y las uniones transitorias de empresas cuando sean considerados por las normas tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible ...».

El artículo 27 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba establece que «Son contribuyentes en tanto se verifique a su respecto el hecho generador de la obligación tributaria previsto en este Código o leyes tributarias especiales, los siguientes: ... 4) las uniones transitorias de empresas y las agrupaciones de colaboración empresaria regidas por la ley 19.550 y sus modificatorias...».

El artículo 163 Código Tributario de la Provincia de Mendoza dispone que «Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, uniones transitorias de empresas, y demás entes que realicen actividades gravadas...».

De los textos legales mencionados precedentemente, se desprende con claridad que la UTE es un sujeto pasivo del tributo siempre y cuando la misma obtenga los ingresos provenientes del ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, locaciones de bienes, obras y servicios gravados.

Empero otras jurisdicciones no son tan claras ya que nos los prevén expresamente como sujetos del impuesto.

El artículo 15 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece que «Son contribuyentes las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las sucesiones indivisas, las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones y entidades, con o sin personería jurídica que realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideren causales del nacimiento de la obligación tributaria».

El artículo 17 del Código Tributario de la Provincia de Santa Fe prescribe que «Son contribuyentes de los impuestos las personas de existencia visible, capaces o incapaces, las personas jurídicas, las sucesiones indivisas, las sociedades o asociaciones y entidades, con o sin personería jurídica, que realicen los actos u operaciones o se hallen en las situaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos imposables».

El artículo 128 del mismo cuerpo legal estipula que «Son contribuyentes del

impuesto los mencionados en el artículo 17 de este Código, que realicen o desarrollen las actividades, actos, hechos u operaciones que generen ingresos brutos gravados...».

De lo expuesto se colige que los ordenamientos tributarios de Buenos Aires como el de Santa Fe no menciona expresamente como sujetos del tributo a las UTE pero si estas efectúan los actos u operaciones gravados podrían ser considerados como tales los sujetos integrantes de la misma.

En síntesis, no existe un tratamiento fiscal uniforme respecto a las uniones transitorias de empresas por parte de los distintos ordenamientos tributarios provinciales debiéndose examinar con detenimiento cada uno de ellos a los fines de estimarlos como sujetos del gravamen en cuestión.

### III. CONCLUSIONES.

1. La UTE es una figura actual en la esfera de las relaciones comerciales y alienta la consecución de determinados objetivos sin necesidad de recurrir a la formación de una nueva sociedad siendo utilizados para proyectos de gran envergadura.

2. Las vicisitudes planteadas a lo largo de este artículo demuestra que no se diseñó un adecuado marco fiscal para la promoción de estas figuras asociativas, no cumpliéndose de este modo con las finalidades previstas en la Exposición de Motivos de la Ley 22.903.

3. La UTE carece de un conveniente encuadre tributario que se traduce en la falta de un tratamiento homogéneo para las mismas en los diferentes tributos, ya sea nacionales o provinciales, lo que genera el desaliento de la utilización de estas figuras asociativas.

4. Por los motivos reseñados, se propone que debería excluirse a la UTE como sujeto tributario del IVA en virtud de que esta mera creación artificial por parte del legislador acarrea perniciosos efectos económicos.

En efecto, el tratamiento fiscal de la UTE respecto al IVA no es coherente en relación al régimen legal de los diferentes gravámenes que no estiman a estas figuras asociativas como sujetos de derecho tributario como el Impuesto a las Ganancias, el derogado Impuesto a los Activos y en ciertas jurisdicciones, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A su vez, es resaltable que la situación descripta altera al principio de neutralidad económica propio de este tributo pues la realización de las operaciones gravadas por el IVA por parte de la UTE frecuentemente genera un crédito fiscal que no puede trasladarse a las sociedades integrantes de la misma. Consecuentemente, se produce un costo adicional pues el crédito fiscal de la citada figura asociativa no podría compensarse con el débito fiscal de las sociedades miembros de la UTE, hipótesis ésta que desalentaría la finalidad inicial de promover estas figuras asociativas.

Lo expuesto, corrobora la imperiosa necesidad de modificar la ley de IVA en relación a las UTE a los fines de evitar los perjudiciales efectos económicos desarrollados.

5. Respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos debería armonizarse el tratamiento fiscal de la UTE en las distintas jurisdicciones.

Adicionalmente, debería eximirse del tributo a estas modalidades contractuales pues en aquellas jurisdicciones en las que las actividades respectivas no se encuentran exentas, representaría una duplicación en materia de ingresos brutos, generando un distorsivo efecto financiero.