

## **UTES Y CONTRATOS DE COLABORACIÓN: OBJETO DE TRIBUTACIÓN**

*María Cristina Mercado de Sala*

**FUNDAMENTO DE LA PONENCIA: LA MUY ELABORADA DOCTRINA JURÍDICA DE LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN NO SE ENCUENTRA CLARAMENTE TRANSFERIDA A LA REALIDAD NEGOCIAL FAC-TICO-CASUISTICA, LO QUE ACARREA CONFUSIÓN AL MOMENTO DE TRANSPARENTAR LA MISMA EN LAS ANOTACIONES CONTABLES. Y ESTABLECER CON CERTEZA SU TRATAMIENTO IMPOSITIVO.**

### **SÍNTESIS DE CONCLUSIONES - PROPUESTAS.**

1. La globalización obliga a potenciar en la práctica negocial los tres “llamados pilares del comercio”, o sea el crédito, la celeridad y la seguridad.
2. Atenta contra la seguridad jurídica la expresión “personalidad tributaria”.
3. La legislación tributaria debe ser precisa en cuanto al tratamiento impositivo de los contratos de colaboración, para lograr certeza y transparencia en la relación contribuyente -Fisco.
4. Es indispensable la tarea interdisciplinaria a efectos de transparentar la realidad negocial en las anotaciones contables.

### **TRATAMIENTO DEL TEMA**

A.. La novedad más importante de la reforma de 1983 a la LS fue la incorporación de los llamados contratos de colaboración empresaria (sin embargo consideramos que Vélez ya los previó al introducir la nota al 1143 CC y además entendemos que la colaboración más perfecta es precisamente la que se explicita al constituir una sociedad).

Las Conclusiones de la Comisión I del IV Congreso de Derecho Societario reunido en Mendoza en 1986 expresaron: “el enmarcamiento hecho por la ley 22903 de los contratos de colaboración empresaria, perseguían marcar determinado tipo de relaciones en pos de la seguridad jurídica; pero...esta forma...no significaba en absoluto un cercenamiento a la libertad de contratación y a la posibilidad de que los operadores económicos recurrieran a operaciones contractuales o a formas de agrupamiento que no encuadraran cajonariamente...”. Lo cual debe conectarse con que “no encuadrar en la tipología de los contratos ACE O UTE NO IMPLICA UN SUPUESTO DE IRREGULARIDAD QUE CONDUCE A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SOCIETARIO, SINO QUE SE HA ABIERTO EL CAMINO A LA “REPROMOCIÓN “ DE LA LIBERTAD DE CONTRATAR Y DE LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD.” (Actas del Congreso pg. 17 y sgtes. )

B. Todas las clasificaciones de los contratos realizadas por la doctrina en un intento de poner orden en la materia son válidas en cuanto cada una de ellas atiende a cada una de las distintas y polifacéticas explicitaciones de las múltiples vinculaciones contractuales en la realidad negocial.

C. A partir la consideración de la causa del contrato distingo contratos de colaboración: a) con personalidad (ej. =sociedad que por el cgo civil art. 33 y ley de soc. art 2 permite distinguir la naturaleza del acto constitutivo de la sociedad, de la naturaleza de la sociedad=persona jurídica) y b) de colaboración simple (ej. la mal llamada sociedad accidental o en participación, la ACE y la UTE de la LS y todos aquellos que originados en la voluntad autónoma (asistencia técnica por ej.) expresen la simple causal de colaboración, a los que se les aplican los principios generales del derecho y en especial los arts 1143, 1197, 1198 del Cgo Civ. y arts 217 al 220 del C. de Co)..

D. Lo que antecede y parece tal vez de perogrullo, debe tenerse muy en claro en ocasión de analizar un contrato, ya que el mismo por definición conlleva la obligatoria mención del objeto del mismo (por ejemplo la producción o intercambio de bienes y servicios con destino al mercado =sociedad, o desarrollar una fase de la actividad (que puede en sí misma ser un acto de producción de un prototipo) de sus miembros -o sea no destinada al mercado), que no coincide necesariamente con el “objeto-causa” que llevó a las partes a contratar y que se distingue también de la finalidad de distribución o no de los resultados entre los contratantes.

E. Ello tiene especial importancia a la hora de definir los actos jurídicos que se cumplan en pro del cumplimiento del contrato y la imputación o no de los mismos a cada una de las partes contratantes, independientemente de la responsabilidad que le pueda o no haber a cada una de ellas como consecuencia de la ejecución del acto y del propio contrato. Igualmente en ocasión de establecer que se trata de un acto aislado, de una actividad, y si ésta es o no riesgosa, meramente ocasional, transitoria o permanente, y en este caso si la permanencia requiere de una organización en cuanto forma jurídica también estable y permanente. Este amplísimo espectro que permiten las vinculaciones negociales, admite también un amplísimo espectro de vinculaciones jurídicas, las que el jurista debe saber identificar a efectos de poder determinar la naturaleza de las mismas y la ley aplicable en cada caso.

F. Teniendo en cuenta los resultados de la vinculación, debemos distinguir, el resultado del contrato en sí en cuanto a cumplimiento o no del objeto, de los efectos (art.369 inc 5 a 8) que tiene el contrato respecto de las partes en cuanto a los diferentes deberes y obligaciones que surgen para las partes en virtud de la vinculación jurídica, de los resultados económicos y patrimoniales de la misma, en cuanto a favorables y/o desfavorables, en cuanto a la imputación de esos resultados, a si le corresponde a un sujeto distinto (sociedad) o si les corresponde a las partes individualmente consideradas (simples contratos de colaboración). A si se trata de un contrato con o sin resultado económico, y aún más en los casos de investigaciones, si el resultado de las mismas están o no dentro del mercado, o lo que es lo mismo si ellas pueden o no ser objeto de una patente y/o marca y/o transferencia de tecnología, y a quien corresponderá o no la titularidad de la misma.

G. Finalmente, el efecto con relación a los terceros. En este caso debe distinguirse además a quien o quienes se consideran terceros, y especialmente cuando el tercero es el Estado. Es obvio que en el caso de los contratos que crean un sujeto de derecho y de los que no lo crean, la situación varía. Prueba de ello es el hecho de que la propia ley al referirse a las sociedades-sujeto, deja en claro la actuación de ella a través de la representación legal necesaria, y por ello de la

teoría del órgano. No es así en cambio en el caso de los contratos de colaboración que tipifica, en los que se aplica la teoría del mandato y por ello el art. 369 inc 8 distingue entre representación individual o colectiva y el 379 habla de “los poderes suficientes de todos y cada uno de los miembros para ejercer los derechos y contraer las obligaciones que hicieren al desarrollo o ejecución de la obra, servicio o suministro”-objeto inmediato del contrato-

H. En este tema es menester distinguir los terceros (por ej. la contratación de un empleado) que se refieren a lo que tiene de interno la relación en la ejecución del contrato de los terceros que se relacionan con lo que se exterioriza como resultado de la colaboración: . Por ej. en la ace, la facilitación (que es algo intangible pero que obviamente beneficia a las participantes), el desarrollo en sí mismo de la fase (que también beneficiará a cada participante), el perfeccionamiento (mejora de calidad), o incremento en el resultado (beneficio para las partes - único que se puede cuantificar efectivamente). En la UTE la obra, el servicio o el suministro, como tal al estar dirigido al tercero determinado-comitente (que además está en el mercado) tendrá un precio, no así siempre en todos los otros supuesto de colaboración que se darán como lo permita la capacidad creativa de los operadores de negocios, y en los que el resultado de la colaboración no podrá identificarse-cuantificarse distintivamente.

Por ejemplo un convenio de colaboración-alianza estratégica para mejorar la calidad de la enseñanza celebrado entre distintas universidades y por el cual se contrata a expertos internacionales para que capaciten a los docentes de todas ellas. Cómo medir el resultado?, sin embargo estaremos seguros que el conocimiento de esa contratación mejorará el posicionamiento de la universidad en la oferta educativa que hace al mercado.

Y los fondos destinados a ese emprendimiento de mejora de calidad, con más los recursos propios (por ejemplo equipamiento) y todas las contribuciones debidas hechas por cada participante, cómo podrán distinguirse en el patrimonio de cada participante y explicitarse en los estados contables de cada uno?

Podrán identificarse como unidades económicas sujetas a tributación independiente de la que corresponda a cada una de las participantes? hará falta llevar libros especiales? deberán habilitarse conforme los del cgo. de co.?

I. Es precisamente en esta instancia donde nos cabe ocuparnos de la problemática tributaria que presentan estos contratos en sí mismos. O SEA EL FISCO COMO TERCERO INTERESADO.

**TRATAMIENTO IMPOSITIVO:** Nuevamente distingamos los sujetos de derecho sociedades, de los contratos de colaboración simple, SE ENCUENTREN ELLOS TIPIFICADOS EN SEGUNDO GRADO (ACE Y UTE) O NO.

**RECORDEMOS LA EXPOSICION DE MOTIVOS** (Cap. III Sec.II Consideración Final) que previendo el impacto que la novedad produciría en las vinculaciones entre los agentes de negocios, y la problemática que enfrentarían los analistas de las mismas, expreso: “el régimen de los contratos de colaboración empresaria estará ligado, sin dudas, a un tratamiento impositivo que los fomente, siguiendo las orientaciones que respecto de las regulaciones emergentes son constatables en el derecho comparado”.

Recordemos las ACE cuya finalidad no lucrativa deriva en que los eventuales beneficios o pérdidas o ingresos y gastos de los participantes ocasionados por

la participación recaen y son soportados directamente por los patrimonios individuales. (Conf. al 369 inc 12 se deben confeccionar estados de situación a partir de libros habilitados y llevados conforme las formalidades establecidas por el Código de Comercio-la importancia de la actividad común es la que determinará la cumplimentación de esa exigencia ). A su vez los titulares de esos patrimonios individuales deben reflejarlos por la individualidad en su propia documentación. EN ESTE SUPUESTO SE JUSTIFICA DESDE EL MOMENTO QUE SE REFIERE A UNA ACTIVIDAD COMÚN PERO CONSIDERAMOS QUE PRIMERO DEBE EXPLICITARSE QUÉ ENTENDEMOS POR ACTIVIDAD, LUEGO CUANDO LA CONSIDERAMOS COMÚN Y MUY ESPECIALMENTE PODEMOS HABLAR DENTRO DE LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD DE CONTRATO DE COLABORACIÓN NO ACE EN EL QUE NO HAY ACTIVIDAD EN COMÚN . Por ej. la colaboración de la -que se objetiva en el mantenimiento en común de un banco de datos e información.a los participantes. NO SOLO NO SON SOCIEDADES NI SUJETOS DE DERECHO SINO QUE TAMPOCO PUEDEN CONSIDERARSE PER SE COMO EMPRESA (entendiendo la misma como organización funcional en actividad riesgosa destinada al mercado ).

Otro tanto sería el caso de la contratación en común para la mejora de la propia calidad educativa realizada entre competidores (ejemplo anterior), o aún y tan necesario en estos tiempos, la capacitación del personal en general (administrativo, técnico, de mantenimiento, profesional etc.), en épocas en que se afirma que “torneros muy diestros cuando llega un torno de control numérico quedan desplazados si no se los forma nuevamente. Planteles enteros de nuestras fábricas van quedando desactualizados por los saltos tecnológicos”( La voz del Interior-Economía 2E - 5-7-98. ). Es así obvio que nuevamente se debe ser prudente en la consideración de lucro en sentido estricto por oposición a beneficio. Ello resulta fundamental frente al impuesto a las ganancias art. 69 inc b (empresa estable en cuanto ejecución de actividad lucrativa en forma habitual y continuada con instalación permanente perteneciente a extranjeros) que establece la obligación de tributar por ganancias netas imposables .

Por ello nos pronunciamos en disidencia con la denominación dada al subtema del Congreso que asume genéricamente una llamada “personalidad tributaria” de las UTE, y contratos de colaboración. Una cosa es reconocer personalidad en una relación jurídica aún de hecho (sociedades de hecho comercial o civil) y otra cosa es establecer obligación tributaria por un relacionamiento contractual.

Obviamente dicha designación surge de la práctica diaria y encuentra fundamento en la terminología utilizada por los propios organismos competentes. Ej. C.C.y CIA.SA - Z.Z.S.A. UNION TRANSITORIA DE EMPRESA. DECRETO 493/95-DICTAMEN 125/97 (D.L.T.R.S.S) Fecha 22/1/97 “L a circunstancia de que las Uniones Transitorias de Empresas no gocen de personería jurídica, no implica que se le otorgue igual tratamiento desde el punto de vista tributario, pues el concepto de “sujeto pasivo del impuesto” no coincide necesariamente con el de “persona” del derecho privado”....“la capacidad de ser contribuyente o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables”-

Permítaseme disentir con el criterio arriba transcrito. Sería como el “to Be or

NOT to be” Shakesperiano. O se es sujeto o no se es, que no es lo mismo que decir que en ciertos supuestos se identifique un hecho imponible. En el caso traído a colación se trata de determinar el obligado conforme al art. 26 de la ley de contrato de trabajo, en tanto hace referencia al conjunto de personas que requieren servicios de un trabajador. Nada tiene ello que ver con el reconocimiento o no de personalidad jurídica a la UTE. Otra tanto se refiere al caso del IVA, por cuanto en realidad lo que se grava es la venta al comitente, pero no lo es porque la UTE sea un sujeto de derecho.

Cabe señalar que no hemos encontrado jurisprudencia específica en el caso de la ace ni de los contratos de colaboración que llamamos simples.

Cabe destacar que los Dres. Zaldívar, Manóvil y Ragazzi en su libro “Contratos de colaboración empresaria” de Abeledo Perrot- pg. 15 año1989, se pronunciaban en el sentido de que las ACE no eran calificables como sujetos del “impuesto sobre los capitales”, ni estaban incluidas en la tercera categoría del “impuesto a las ganancias”.

Todo ello en virtud de la caracterización del contrato y la propia exclusión que había hecho la D.G.I. en la Circular N°1183-B.O. 12-8-88, por la que establecía que la UTE era sujeto pasivo del IVA No obstante con posterioridad parece ser otro el criterio. .

Por nuestra parte solicitamos una minuciosidad especial respecto del tratamiento de este contrato en sí y de cualquiera otro de colaboración no tipificado como ACE, y aún ésta cuando la misma funcione sin formar patrimonio diferenciado del de los participantes del contrato, ni transmita la propiedad del resultado de la colaboración, no sólo a terceros sino al otro. Por ejemplo el desarrollo de una técnica que trasciende a la comunidad sin posibilidad de patentarse y/o comercializarse (caso de la técnica del By pass coronario y tantas otras en el ámbito de los descubrimientos científicos).

Es el caso típico en el que cada participante desarrolla su actividad en forma individual con el grado de colaboración que preve el contrato que es eminentemente procedimental pero que se cumple básicamente empleando los propios recursos empresarios de cada participante. El desarrollo de las normas ISO 9000 por ejemplo, (simples normas de procedimiento que no aseguran indubitablemente la calidad del producto en sí mismo, sino sólo de los procedimientos para su elaboración) es obvio que deben haber sido probadas con la colaboración de las diferentes actividades a las que se les pretende aplicar .

Recordemos además que los costos para el resultado desarrollo o perfeccionamiento no siempre son mensurables y en especial porque la ace no está dirigida al mercado, por lo que no puedo establecer precio..

No obstante debe recordarse el art 4 segundo párrafo de la ley IVA hace referencia a:...son sujetos pasivo del mismo...agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo en la medida que realicen actos gravados por el impuesto...” Es claro que la ley no subjetiviza en realidad sino que lo que le interesa es que no se le escapen actos gravados.

Si nos referimos al impuesto de sellos debemos recordar que es instrumental, por lo que le es aplicable, sin embargo la casuística otra vez nos obliga a ser cautelosos. La ley 23.258 (B.O. 14-10-1985) incorpora el art. 20 la norma que declara “sujeto al impuesto proporcional sobre los montos imponibles respecti-

vos...: a) los contratos de constitución de agrupaciones de colab. 367 LS .... ampliaciones de participaciones destinadas al fondo común operativo, b) los contratos de constitución de UTE art. 377 y ampliaciones de participaciones destinadas al fondo común operativo”.

En este caso advirtamos que la ley utiliza un lenguaje adecuado “sujeto al impuesto”, con lo cual no implica que eleva a la categoría de sujeto a la ace o ute, sino que al decir “al” implica que “el contrato” es “objeto”-instrumento sobre el que pesa el tributo, tal como el sellado de un contrato de alquiler por ej. o una compraventa o una cesión de cuotas sociales.

La ley provincial cordobesa art. 24 sólo hace referencia a las “cesiones de derechos y liquidaciones parciales y finales sobre el fondo común de las UTE y Agrupaciones de colaboración, con lo cual nos preguntamos sobre los otros contratos de colaboración no tipificados.

Sin embargo es importante rescatar que la proporción se determina a partir del fondo común operativo, y acá surge el problema.

Partimos de la convicción de que los medios técnicos o instrumentales como la personalidad, los centros de imputación y los privilegios sólo se crean por reconocimiento expreso legislativo. Tenemos dicho que todo sujeto de derecho es en definitiva un centro de imputación diferenciada, pero en cambio no todo centro de imputación diferenciada implica la existencia de un sujeto de derecho. Mientras que el capital de una sociedad se configura a partir de la suma del valor de los aportes hechos en común para dotar patrimonialmente a la persona jurídica, lo que implica que en él no se puedan reflejar las obligaciones de hacer, y que éstas no estén permitidas en las sociedades de responsabilidad limitada de los socios, sino sólo como prestaciones accesorias, en los contratos de colaboración no existen aportes, sino sólo (art. 369 inc 6) obligaciones asumidas, contribuciones al fondo común operativo, y “modos” de financiar las actividades”.

¿Qué ocurre entonces cuando no hay un fondo común operativo sino sólo obligaciones y “modos” de financiar las actividades”, cómo se transparenta en los estado contables?, hacen falta los libros habilitados y con las formalidades del Cgo. de C.? cómo se tributa?

Frente a este panorama nos preguntamos cómo se interpretó el espíritu del legislador expresado en la exposición de motivos.

En ocasión de la sanción de la reforma me pregunté qué lugar le había reservado el legislador a las mal llamadas “sociedad accidental o en participación”, que para nosotros no son otra cosa que contratos parciarios y de colaboración simple. En esta oportunidad me animo a pensar que sería más útil en estos momentos al empresario utilizar ese instrumento, sobre todo si analizamos que en la ACE, de todas formas la responsabilidad de los contratantes es ilimitada y solidaria. Por otra parte la no exigencia de requisitos de forma, inscripción, etc. y la modificación por la 22903 del 366 en cuanto a la rendición de cuentas de los resultados la torna en instrumento ágil, estando los terceros siempre resguardados en cuanto a la responsabilidad.

Todo ello por cuanto en el tema impositivo las colaboraciones están siempre expuestas a la inseguridad de que sean consideradas a la luz del art. 15 de la ley 11.683 “patrimonio destinado a un fin determinado” y/o “unidades económicas susceptibles de atribuírseles el hecho imponible”, sin importar aparentemente si

sobre el patrimonio hay un simple condominio o si éste sólo ha ingresado a efectos de su administración reconociendo a otro como titular, o si se trata de una simple cuenta en participación. Sin siquiera pensar en la posibilidad de una posible interpretación que en sí misma redundara en una situación violatoria del art. 30 L.S..

**RECORDEMOS LAS SIEMPRE CLARAS Y PRECISAS ANOTACIONES DEL DR. ANAYA:** “Si de las pruebas aportadas en el caso surge que las partes concertaron un contrato de cooperación conservando cada una su individualidad e independencia, limitado a la realización de un proyecto particular y contribuyendo cada una a la ejecución de una parte del mismo, existiendo un líder o coordinador de los trabajos o servicios, más allá de la naturaleza jurídica de tal acuerdo, no sería factible encuadrarlo como sociedad de tipo alguno, cuando no se ha adoptado expresamente una forma societaria. Por consiguiente, dicho mecanismo operativo corresponde al de un contrato atípico debiendo ser su principio rector el del respeto de la voluntad expresa o tácita de las partes. Si las partes no han querido constituir una sociedad, no han organizado una empresa societaria, ni en los hechos han actuado como socios ni creado una experiencia idónea para que los terceros puedan llamarse a engaño, resulta antojadizo someterlas a la disciplina de las sociedades”.

El problema se sitúa en cómo esa claridad al entender la relación se refleja en la transferencia que de ella se haga a los estados contables y demás explicitaciones de la relación.

**CONCLUSIONES:** Si se desea dotar al sistema jurídico de la seguridad que justifica su existencia debemos reconocer que ello no se ha logrado ya que la inseguridad proviene de la inexistencia de armonización entre la legislación civil y comercial y la tributaria, Ej.:

L 11683: ART. 15: contribuyente en tanto se verifique el hecho imponible: patrimonios destinados a un fin determinado (el fondo común operativo no lo es?). Cuando las leyes tributarias las consideren como una unidad económica para la atribución del hecho imponible. (Se considera unidad económica a los entes funcionalmente vinculados en los que uno domina a otro, sin embargo en la colaboración por la propia acepción no hay dominación).

L GANANCIAS: 20628 art. 2. inc 1: rendimiento, rentas o enriquecimientos periódicos y provenientes de fuente permanente art.s 49 y 69.: tercera categoría residual, incluye ganancias de cualquier tipo que obtengan ciertos contribuyentes.

L impuesto capitales: 21.287 art. 2: establecimiento estable empresa estable: ejecución de actividades lucrativas en forma habitual y continuada con instalaciones permanentes.

L 20631 y modif. Ley 23765/90 art 4.: IVA: TODA TRANSMISIÓN DE DOMINIO HECHO IMPONIBLE: OBRAS, LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS. SUJETOS PASIVOS: QUIENES PRESTEN SERVICIOS GRAVADOS.

L. Ingresos brutos: Cada jurisdicción: hecho imponible: ejercicio de actividades que se desarrollen en la jurisdicción y que generen ingresos brutos: “reiteración en forma duradera” “habitualidad reproducción continuada con propósito de permanencia. Sujeto a persona individual o colectiva que realice cualquier actividad habitual o gravada. La confusión se establece si analizamos una UTE para la

prestación de servicios o suministro. Por definición es transitoria pero bajo qué parámetro determinamos la duración del servicio o suministro?

CONCLUYAMOS ENTONCES FINALMENTE QUE SI LOS EMPRESARIOS SIEMPRE PODRÁN VINCULARSE POR UN CONTRATO DE COLABORACIÓN NOMINADO (ARTS. 361 A 383 L.S.) O INNOMINADO (C.C. ART. 1143 Y NOTA) Y LA LIBERTAD PARA CONTRATAR NO HA SIDO LIMITADA AL REGULARSE LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIA EN LS., PARA QUE LOS MISMOS FUNCIONEN COMO HERRAMIENTA ÚTIL AL DESARROLLO ECONÓMICO LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DEBERÍA CONTENER MENCIÓN EXPRESA SOBRE SU TRATAMIENTO COMO “RELACIÓN OBJETO DE TRIBUTACIÓN”. ELLO CLARIFICARÁ LA RELACIÓN DEL CONTRIBUYENTE CON EL FISCO COMO TERCERO INTERESADO Y FACILITARÁ LA INDISPENSABLE ACTUACIÓN INTERDISCIPLINARIA DE LOS PROFESIONALES QUE ASESORAN A LOS EMPRESARIOS.