

UNIÓN TRANSITORIA DE EMPRESAS. CONTINGENCIAS EN LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS Y SUS EFECTOS EN MATERIA TRIBUTARIA

ÁGUEDA MARÍA ORSARIA

SÍNTESIS

No existe incongruencia legal entre el art.377 de la ley societaria y la normativa fiscal que les reconoce la calidad de "sujeto pasivo tributario" a las UTE, en razón de la autonomía del Derecho Tributario.

En las contrataciones administrativas, frente al I.V.A., la UTE será considerada como la realizadora del hecho imponible, sobre la base de la ley fiscal y por ser la oferente/adjudicataria de dicha contratación, a través de su representante legal.

En el supuesto de que los pliegos requieran la asunción de la responsabilidad mancomunada y solidaria, deberá analizarse su redacción a los fines de determinar si sólo exigen dicha responsabilidad en cuanto a las obligaciones emergentes del contrato y frente a la Administración, o si también "frente a los terceros" (en éste caso, quedaría incluida en la solidaridad contractualmente asumida las obligaciones fiscales frente al Fisco, que encuadraría en éste aspecto como "tercerro").

Las disposiciones del Derecho Privado, en cuanto a la "solidaridad" o "los efectos liberatorios del pago efectuado por terceros" son de aplicación a la materia tributaria, en razón de que la autonomía de determinadas áreas del Derecho, no pueden llevarse al extremo de desnaturalizar la tésis de creación de los institutos y sin olvidar, en definitiva, la unicidad del Derecho. Máxime cuando la ley nac. 11683 no tiene disposiciones en contrario a los precitados institutos.

En virtud de las disposiciones de fondo del Derecho Privado, y del principio general de interpretación que rige la materia tributaria, art. 2 de la ley 11683. -clara realidad económica subyacente- ante "el pago, de la pretensión fiscal, efectuado por un miembro de la UTE" se concluye: en que sea que se entienda que el hecho imponible lo efectúa la UTE como contribuyente y adjudicataria del contrato; o que exista solidaridad asumida contractualmente por los miembros; o por el contrario, se admita que al hecho imponible fue realizado exclusivamente por uno de los miembros y.o sin haberse asumido la solidaridad, la solución a la que corresponde arribar en dichos esquemas conceptuales resultará semejante: "operará el efecto liberatorio".

I. EL TEMA

Las uniones transitorias de empresas (cuya sigla es U.T.E., la que en adelante utilizaremos) fueron incluidas por la ley nac. 22903, que modificara la ley nac. 19550, caracterizándolas legalmente a través del art. 377:

"Las sociedades constituidas en la República y los empresarios individuales domiciliados en ella podrán, mediante un contrato de unión transitoria, reunirse para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera del territorio de la República. Podrán desarrollar o ejecutar las obras y servicios complementarios y accesorios al objeto principal.

Las sociedades constituidas en el extranjero podrán participar en tales acuerdos previo cumplimiento del artículo 118, tercer párrafo.

No constituyen sociedades ni son sujetos de derecho. Los contratos, derechos y obligaciones vinculados con su actividad se rigen por lo dispuesto en el artículo 379."

Sus antecedentes, opiniones sobre su naturaleza jurídica y sus diversos aspectos, han provocado una importante actividad doctrinaria en el ámbito del derecho comercial y tributario argentino, cuyo análisis excede el objeto de este trabajo, que acotamos a determinados efectos jurídicos en relación a la celebración de contratos administrativos, cuando la Administración a través de los respectivos pliegos

licitatorios, exigen a los oferentes que se presenten bajo la figura de "U.T.E.", asumiendo la responsabilidad solidaria en el cumplimiento de sus obligaciones contractuales. Cabe aclarar, que el tema elegido se ha visto motivado por la lectura del fallo "Huayqui Babic-Maragua Ute y Huayqui S.A. de construcciones s.Recurso de Apelación – I.V.A.¹, que entiendo oportuno transcribir en sus partes más esenciales.

Previo a ello, corresponde puntualizar los siguientes aspectos:

1) No obstante, que el derecho mercantil le niega la calidad de sujeto de derecho, la ley fiscal tiene entidad suficiente para otorgársela como sujeto de derecho tributario, si se considera que constituye una unidad económica para la atribución del hecho imponible, esto es, que con respecto a la misma puede adjudicarse la titularidad del presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria.²

En este orden de ideas, consideramos que no existe incongruencia o contravención legal entre el art. 377 de la ley societaria y la normativa fiscal que reconocen la calidad de "sujeto pasivo tributario" a las U.T.E., vgr. art. 5 de la ley nac. 11683.

Por otro lado, y a pesar de que la legislación fiscal nacional precedentemente citada es preexistente a los institutos comerciales introducidos por la ley nacional 22903, consideramos que igualmente procede la aplicación de la ley tributaria, por ser de igual jerarquía a la normativa mercantil y por la autonomía del Derecho Tributario.

No obstante lo expuesto, desde el punto de vista del derecho material, para que las U.T.E. tengan la condición de sujetos pasivos de los tributos, es decir, para otorgarles una personalidad limitada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, ello debe efectuarse **por ley del tributo respectivo, en sentido material y formal**, en virtud del principio constitucional de legalidad, y no por Resoluciones Generales o Circulares. Estos últimos instrumentos sólo pueden ser viables, cuando previamente se da "materia legal a interpretar", faltando esta carecen de idoneidad.

A partir del 1.2.90 la ley nac. 23765 introduce como segundo párrafo del art.4 de la ley de impuesto del IVA "...quedan incluidas en las disposiciones de este artículo quienes revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamiento de colaboración empresaria, consorcio, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamiento no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentran comprendidas en algunas de las situaciones previstas en el párrafo anterior..."

La precitada modificación legal, es trascendente por cuanto incorpora sujetos a quienes antes no se consideraban alcanzados, sino

que los titulares de las operaciones gravadas eran sus respectivos miembros o partícipes.

En consecuencia en la actualidad, frente al IVA es la UTE a quien se considera realizadora del hecho imponible, quedando sus miembros "como terceros a la misma", en el supuesto de llevar a cabo mutuas operaciones.

2) Por otro lado, vemos que el Derecho Administrativo ha reconocido la figura de la unión, que se trasunta en los diversos pliegos licitatorios que admiten la presentación de ofertas por dos o más empresas consorciadas en UTE, pero exigiendo el compromiso irrevocable de constituir la unión en los plazos fijados en el pliego y la responsabilidad mancomunada y solidaria por todas las obligaciones emergentes del contrato en todos sus aspectos y con la cláusula expresa que la quiebra o falencia de uno de los integrantes de la unión no afectará el curso de contrato, el que será continuado por los restantes miembros.

Ello no violenta normativa alguna, ya que la no solidaridad del art.381 (ley nac. 19550 y modif) no posee carácter imperativo, en consecuencia los mencionados pliegos, que constituyen "ley para las partes", bien pueden consagrar la solidaridad, ya que ésta puede asumirse por vía contractual.

II. SU MARCO

El caso: "Huayqui -Babic- Maragua UTE", recurre por apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, una resolución por la cual la DGI determina de oficio su obligación frente al IVA, (períodos fiscales septiembre de 1995 a agosto de 1996) y la aplicación de sanción – multa-

Explica que habían firmado un convenio de constitución de UTE para presentarse a la licitación de una obra de saneamiento convocada por el Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Bs. As.

Que posteriormente las tres integrantes de la UTE, firmaron un nuevo convenio modificando las participaciones de las partes establecidas en el convenio originario, estableciendo una participación del 100% de Huayqui S.A. y del 0% para cada uno de los otros dos integrantes de la firma, quedando la UTE disuelta de hecho.

Cabe agregar que ello fue comunicado a la DGI, haciéndosele saber que todas las operaciones emergentes del contrato firmado por la UTE iban a ser registradas en los libros de Huayqui S.A., quien asumía el carácter de único prestador de la locación gravada, la totalidad

de las obligaciones fiscales y previsionales de la obra mencionada.

Es por ello que la UTE, se agravia de la determinación que se le practica y que se discutiera en los mencionados autos, por entender que las obligaciones impositivas que se le imputan corresponden al contribuyente Huayqui S.A., respecto de quien se verificó el hecho imponible, registró las mismas y canceló las obligaciones en debido tiempo y forma.

Que el Fisco, corrido el respectivo traslado, señala que su actuar se ajusta estrictamente a las prescripciones legales, destacándose como argumentos: que la resolución recurrida indica como sujeto responsable a la UTE, como consecuencia de la titularidad del contrato administrativo, resultando ineficaz el convenio de partes por el que se pretende justificar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Concluye sosteniendo la procedencia de la determinación practicada por entender que el sujeto imponible del gravamen determinado por el Fisco es la licitadora adjudicataria del contrato de obra pública, o sea la Unión Transitoria de Empresas.

Y agrega "...de resultar cierto que un contribuyente distinto, ingresó en debido tiempo y forma los importes adeudados por la misma, tal circunstancia sería – en el mejor de los casos- tema a debatir en otra oportunidad, no resultando justificativo del incumplimiento de la titular..."

Que en cuanto al convenio modificatorio del convenio de constitución de la UTE, cita la cláusula donde los miembros de la unión mantienen las condiciones y compromisos jurídicos establecidos por el primer convenio, y que aceptan expresamente continuar nominalmente como integrante de la UTE frente a terceros, por lo cual manifiesta la DGI que no resulta lógico que en el concepto de "frente a terceros" queden excluidas las obligaciones frente al Fisco. Por último, destaca que también las partes convinieron que "...en caso de que...no fuera posible realizar la transferencia del contrato a nombre exclusivo de Huayqui ... tanto las empresas Babic como Maragua S.A. se comprometen a mantener la titularidad del contrato respectivo conjuntamente con Huayqui S.A. ... hasta la totalidad de las obligaciones emergentes del mismo", manifestación que la DGI entiende resulta un claro reconocimiento de la legitimidad de la determinación practicada.

El fallo: En primer lugar, cabe destacar que el Tribunal Fiscal entendió ajustado a derecho, que el proceso determinativo se hubiera incoado únicamente contra la Unión Transitoria de Empresas y no contra el integrante de la misma -Huayqui-, ya que sostuvo de que de los antecedentes administrativos fue la UTE la que resultó adjudicata-

ria de la mencionada obra pública, productos de cuya realización fueron los hechos imponibles que dieron lugar a la materia discutida en esta litis y que esta UTE- “presenta sus declaraciones juradas del IVA en blanco, sin declarar débitos ni créditos fiscales”, el fallo sostiene que es correcto la prosecución de las instancias administrativas en forma exclusiva contra la unión, a pesar de que se comunicara a la DGI que las obligaciones fiscales emergentes de la realización de la obra fueron cumplidas íntegramente por Huayqui.

No obstante, en cuanto al fondo de la cuestión y atento a la interpretación basada en el art. 2 de la ley 11683 -clara realidad económica subyacente- concluyó en que sea que se entienda que el hecho imponible que da lugar a los reclamos discutidos en esta litis ha sido verificado en conjunto por todas las empresas integrantes de la U.T.E., sobre la base de que fue esta última la licitadora adjudicataria del contrato de obra pública (postura del Fisco) o que, por el contrario, se admita como lo reclama la apelante que las obras que dieron origen al hecho imponible fueron realizadas exclusivamente por Huayqui S.A., la solución a la que se arriba aquí en ambos esquemas conceptuales resultará semejante.

Que en efecto, en la primera de las hipótesis el pago hecho con fundamento en la mencionada causa por una de las empresas consorcistas, libera, en virtud de la responsabilidad mancomunada y solidaria asumida por las partes integrantes de la UTE.

En el segundo de los supuestos el pago hecho por Huayqui S.A., como deudora principal por haber perfeccionado exclusivamente los hechos imponibles que dieron origen a las obligaciones tributarias en discusión, en virtud de pactos existentes entre los miembros, debe entenderse entonces como pago hecho por un tercero que, no objetándose su adecuación en cuanto a causa y monto, goza de idéntico efecto liberatorio frente a la pretensión fiscal en debate.

III. CONCLUSIONES

No existe incongruencia o contravención legal entre el art.377 de la ley societaria y la normativa fiscal que les reconoce la calidad de “sujeto pasivo tributario” a las UTE (art. 5 de la 11683 y art. 4 de la ley de IVA), en razón de la autonomía del Derecho Tributario posición en la actualidad generalmente aceptada tanto por la doctrina especializada como por la jurisprudencia³, y vinculado a la “realidad económica” aprehendida por las normas tributarias (art. 2, ley 11683).

La autonomía del Derecho Tributario, le permite otorgar efectos fiscales o crear sujetos de derecho, pero sin que ello sea llevado a tal

extremo que se desnaturalice la tésis de creación de los institutos, y sin olvidar que en definitiva el Derecho es uno.

En las contrataciones administrativas, frente al I.V.A. y obligaciones previsionales, la UTE será considerada como la realizadora del hecho imponible, no sólo porque así lo dispone la ley fiscal, sino porque también será la oferente/adjudicataria de dicha contratación, a través de su representante legal.

En el supuesto de que los pliegos requieran la asunción de la responsabilidad mancomunada y solidaria, deberá analizarse su redacción a los fines de determinar si sólo exigen dicha responsabilidad en cuanto a las obligaciones emergentes del contrato y frente a la Administración, o si también “frente a los terceros” (en éste caso, debe tenerse en especial consideración, que quedaría incluida en la solidaridad contractualmente asumida también las obligaciones fiscales frente al Fisco, que encuadraría en este aspecto como “tercero”).

Las disposiciones del Derecho Privado, en cuanto a la “solidaridad” o “los efectos liberatorios del pago efectuado por terceros” son de aplicación a la materia tributaria, en razón de que la autonomía de determinadas áreas del Derecho, no pueden llevarse al extremo de desnaturalizar la tésis de creación de los institutos y sin olvidar, en definitiva, la unicidad del Derecho. Máxime cuando la ley nac. 11683 no tiene disposiciones en contrario a los precitados institutos.

En virtud de las disposiciones de fondo del Derecho Privado, y del principio general de interpretación que rige la materia tributaria, art. 2 de la ley 11683. –“realidad económica”- ante el “pago, de la pretensión fiscal, efectuado por un miembro de la UTE” se concluye en que sea que se entienda que el hecho imponible lo efectúa la UTE, sobre la base de que es la adjudicataria del contrato administrativo, o que, exista solidaridad asumida contractualmente por los miembros; o por el contrario, se admita que al hecho imponible fue realizado exclusivamente por uno de los miembros, la solución a la que corresponde arribar en dichos esquemas conceptuales resultará semejante: “operará el efecto liberatorio”.

En efecto, en la primera de las hipótesis la deuda se extingue por haberla pagado “el contribuyente”.

En el segundo caso: el pago hecho por uno de los miembros de la UTE, libera en virtud de la solidaridad asumida contractualmente, si la deuda tributaria se extingue para uno, la extinción se opera para todos.

En el último de los supuestos, debe entenderse entonces como el de “un tercero” que goza de idéntico efecto liberatorio frente a la pretensión fiscal. Lo que incluso se dará también si el miembro pagará

por el motivo que fuere y.o sin haber asumido solidaridad por las obligaciones de la UTE.

CITAS

¹ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 23.8.99, en Lexco Fiscal.

² Saccone, Mario A. "La ley fiscal y las nuevas modalidades mercantiles" Congreso Iberoamericano de D.Societario y de la Empresa – V Congreso Societario Mayo 1992.

³ Fallos:297-500 y sus citas "P.A.S.A. Petroquímica argentina S.A." del 17-5-77.

BIBLIOGRAFÍA

VILLEGAS, Héctor B. "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*" Depalma 1999.

SCALONE, Enrique L. "*Los Agrupamiento No societarios frente al Impuesto al Valor agregado según la ley 23765*". Errepar Dte.TX, págs.1 y ss.

CASSAGNE, Juan Carlos "*Los consorcios o Uniones Transitorias de empresas en la contratación administrativa*" LL 106, pág. 787.

Rivero, Silvia; "*Unión Transitoria de Empresas*" Periódico Económico Tributario N° 153-1998.

DUBOIS, Fernando "*Los contratos de colaboración empresaria. Definición del sujeto de derecho de las obligaciones tributarias*" Errepar Dte TIX 697.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina "*Derecho Tributario T° I*" Depalma.

FUSARO, Bertelio "*Los contrato de Colaboración Empresaria*".