

PERSONALIDAD Y FIGURAS ASOCIATIVAS NO PERSONIFICADAS

POR EFRAÍN HUGO RICHARD

Sumario

Se suele afirmar que pese a la disposición normativa de que los contratos de colaboración asociativa no son sujetos de derecho (UTE, ACE y consorcio de cooperación), la ley impositiva les ha impuesto tal calidad.

La personificación que formaliza la legislación tributaria de UTE, AC y Consorcio es para el supuesto de que las mismas actúen como sujeto de derecho.

La autonomía de la voluntad para formalizar contratos de colaboración atípicos permite solucionar relaciones de organización que no pueden encorsetarse en las figuras típicas UTE y AC.

Las UTE, AC y consorcio tienen una modalidad típica de organización que no puede ser exorbitada sin generar efectos no previstos.

La “personificación” impositiva de las UTE y AC acaece por atipicidad funcional y exorbitación de la representación de los partícipes, y su aceptación generaría la existencia de un sujeto societario atípico, actuante como sociedad (devenida) de hecho.

1. Delimitación de la cuestión

Cada derecho positivo determina que es “persona jurídica”, concepto que en algunas legislaciones no es similar a sujeto de derecho y los atributos que otorga al substrato que personifica.

Para el sistema normológico parece adecuado el reconocimiento de centros de imputación que implican la necesidad de generar una síntesis, unidad o paréntesis de las relaciones jurídicas que en su rededor se produzcan, y usar las técnicas

jurídicas disponibles de patrimonialización: patrimonio en mano común (A.C.), patrimonio de afectación (fideicomiso) o personificantes (empresa individual o sociedad). Tema interesante es el del fondo de comercio, o de las empresas de un solo dueño. Es un problema de la teoría general del derecho. No hay nada ontológico en ello, son problemas de técnica jurídica o sea normológicas.

Respecto de los contratos de colaboración empresaria (AC), unión transitoria de empresa (UTE) y el negocio en participación (mal llamado sociedad accidental) la propia Ley de Sociedades les niega su calidad de sujetos de derecho. Respecto del consorcio de cooperación se dijo que "... es un contrato asociativo con todas las notas de la sociedad comercial"¹, pero no se discute hoy si tiene o no personalidad jurídica propia porque el artículo 2 de la Ley 26.005 se la niega expresamente. Pero el mencionado autor entiende que este contrato no cuenta entre los negocios parciales por tener un fondo común que opera bajo la gestión común de los miembros". Se remarca su carácter contractual, imponiendo su inscripción bajo la sanción de considerarla sociedad de hecho. Esa presunción no es prudente, pues si es contrato no es persona jurídica. La doctrina era conteste que los contratos de colaboración típicos no inscritos no generaban una sociedad ni una persona jurídica, quedando a un problema de prueba. Un contrato de colaboración o consorcio inscrito si actúa como sociedad será ello, pero deberá probarlo quien lo afirme².

2. Supuesta personalidad de los contratos de unión transitoria de empresa y de colaboración empresaria en el derecho argentino

La supuesta personificación de A.C., U.T.E. o Consorcio implica en realidad el reconocimiento de una actividad exorbitada a ese instrumento, propia de una sociedad, configurando por tal una sociedad atípica, con los riesgos consiguientes. Nissen formaliza dudas sobre el tema³.

¹ OTAEGUI, Julio. "El consorcio de cooperación"; *La Ley*, diario del 09 de junio de 2008, p. I.

² En el mismo sentido NISSEN, Ricardo A. *Ley de sociedades comerciales*, Tomo I, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2010, p.393.

³ NISSEN, Ricardo A. *Ley de sociedades comerciales*, Tomo III, 3ª Edición, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2010, p. 561.

Los contratos asociativos, no sociedades, funcionalizan una unidad contractual operativa a través de la **representación** común de los partícipes, no del contrato, alterada por lo jueces y no por las partes, incursionando en un sistema de imputación por la representación presunta. De esta manera se excluye de la representación la *contemplatio domini* o toda referencia a obrar en interés ajeno. La temática está vinculada a la atribución de la existencia de una sociedad de hecho a ciertas relaciones meramente contractuales. La zona de riesgo es evidente y sólo la actitud de la jurisprudencia cautelar generada por buenos asesores ha evitado riesgos que devienen de configurar un contrato de colaboración empresaria típico, con actividades desbordantes, todavía no suficientemente analizados.

La liberalización definitiva de formalización de negocios participativos atípicos estaba consagrada doctrinalmente desde el *IV Congreso de Derecho Societario*, liberando a los partícipes del riesgo de una responsabilidad no asumida, y de las otras consecuencias más nefastas⁴.

Sólo la exorbitación de los marcos del contrato podría llevar a esa imputación alterada, ejemplos son AC que tengan inscriptos bienes registrables a su nombre de fantasía, en vez de a nombre de sus partícipes en condominio funcional, lo que importa ser sujeto imponible de IVA, similar situación respecto de la U.T.E., o que ésta facture como si fuera un sujeto de derecho, lo que impone IVA, ganancias e ingresos brutos.

2.1. Crítica a la calificación jurídica. En torno a la configuración de estos contratos de colaboración normados, se suele señalar que de nada sirvió la decisión de política legislativa del redactor de la Ley 22903, que modificó la Ley 19.550 en cuanto a negar el recurso técnico de la personalidad a los contratos de agrupamiento de colaboración (artículo 367 LS) y unión transitoria de empresa (artículo 377), ante la decisión impositiva de considerar a estos contratos como sujeto de derecho⁵.

⁴ OTAEGUI, Julio. *Concentración societaria*, Buenos Aires, Ed. Ábaco, 1984, p. 103, agravando luego las consideraciones a p. 105 al considerar que una sociedad anónima no puede formalizar una coparticipación accidental por el tipo *ad hoc* que es la sociedad accidental, en virtud del artículo 30 LS, que califica el riesgo de incluir dentro de un mismo concepto la expresión estricta y lata de sociedad.

⁵ MARCHETTI, Francisco. "Las uniones transitorias de empresas y su consideración como sujetos pasivos del impuesto al valor agregado" en *Errepar*

Importantes comunicaciones al *VII Congreso Argentino de Derecho Societario* y *III Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa*, Buenos Aires 1998, da cuenta en su tomo III de numerosas comunicaciones que ponen de resalto la existencia del problema, la supuesta personificación fiscal de estos contratos y la apreciación negativa general: *Personalidad tributaria de las UTES* de José Daniel Barbato y Amicar Bernardo Areco (p. 349), *Uniones transitorias de empresas. Particularidades jurídicas, impositivas y contables* por Susy Inés Bello Knoll, Claudia Golubok y Pablo Sergio Varela (p. 359), *Utes y Contratos de colaboración: objeto de tributación* por María Cristina Mercado de Sala (p. 424).

La relevancia del tema impone volver sobre el punto. Creemos equívoca la apreciación inicial –criticada en mucho de esos trabajos– sobre la personalidad fiscal de los contratos de colaboración empresaria típicos. El legislador impositivo respeta la caracterización que ha formulado la Ley de Sociedades negando personalidad a esos contratos de colaboración con finalidad común. Pero las normas impositivas prevén la falta de respeto de los partícipes de esos contratos a las normas de fondo. En efecto, las zonas grises generadas en el derecho argentino al asociacionismo de segundo grado, a los riesgos de formalizar negocios de participación atípicos, ha hecho que muchos contratantes exorbiten los límites operativos de esos contratos, procediendo a actuar como sujeto de derecho, registrando bienes a nombre del AC en vez de a nombre de los partícipes como propiedad en mano común sometida a la funcionalidad del contrato, o a otorgar factura por la UTE en lugar de en representación de los partícipes. Si así lo hacen serán “sujeto de los deberes impositivos”⁶. Esa recalificación del supuesto contrato de colaboración como de sociedad atípica, además de

Doctrina Tributaria, Tomo XI, p. 747 y siguientes; SCALONE, Enrique L. “Los agrupamientos no societarios frente al impuesto al valor agregado según la Ley 23.765” en *Doctrina Tributaria*, Tomo X, p. 1; DUBOIS, Fernando. “Los contratos de colaboración empresaria. Definición del sujeto de derecho de las obligaciones tributarias” en *Doctrina Tributaria* Tomo IX, p. 696. NORMAS: IVA circular 1183, Ley IVA, Ley Ganancias, Ley de Procedimientos Tributarios, Código Tributario Provincial de Córdoba, Ley Impuestos sobre activos, Código Tributario Municipal de Córdoba.

⁶ Con el alcance que señalamos en el texto consideramos que deben interpretarse, entre otras, normas tales como el artículo 2º *in fine* de la Ley 23.760 de impuesto a los activos.

su nulidad por atipicidad deviniendo en de hecho⁷, imponiéndoles responsabilidad solidaria a todos los partícipes. El punto implica también alterar las relaciones de terceros de buena fe, preteriendo a los acreedores individuales de cada partícipe en relación con los acreedores en virtud del negocio (sociedad de hecho) que tienen privilegio sobre los “bienes” atribuidos a la sociedad de hecho (artículo 26 LS). “En efecto, de resultas de una apreciación lata del concepto de sociedad y de la aplicación del régimen sancionatorio de las sociedades irregularmente constituidas, si un negocio participativo se considera sociedad irregular o de hecho, las partes no podrían invocar el contrato mismo, ni resolver el contrato respecto de una de ellas, ni accionar entre sí para exigirse el cumplimiento del contrato, ni plantear la resolución, sino para su disolución, y sólo dentro de ésta exigirse la rendición de cuentas; las partes podrían asumir obligaciones frente a terceros cualesquiera de ellas –pese a las disposiciones del contrato donde quizás alguna se había reservado el rol de gestora–, aun cuando el contrato dijera lo contrario; las partes no podrán ejercer el control sobre lo que la otra realizara, permitiéndoselo únicamente si promueve aquella disolución. Otro tema distintivo debería serlo la prescripción, dentro de la que, paradójicamente se desidentifica a la sociedad de hecho dentro del régimen general de sociedades”⁸. Si coincidimos que esa calificación impositiva lo es en virtud de haberse exorbitado la relación contractual y haber actuado como “sociedad”, o sea voluntariamente con contribuciones, en actividad de finalidad común en comunidad de intereses, organizadamente, con actividad en común a nombre colectivo, podrá generar otros riesgos si esa relación es calificada judicialmente como “sociedad de hecho”⁹. Esa calificación de “sociedad de hecho” podría autorizar la “quiebra” de la misma, lo que no es posible en supuestos de contratos de colaboración empresaria. Y esa quiebra entrañaría

⁷ Nuestro “En torno a la nulidad absoluta de sociedades y el sistema jurídico de las relaciones de organización” en *Cuadernos de Derecho* 14, Azxpilcueta, p. 95 y siguientes, San Sebastián, España, 1999.

⁸ RICHARD, Efraín Hugo. *Las Relaciones de Organización. El sistema jurídico del derecho privado*; Segunda Edición; Córdoba, Editorial Advocatus, 2002.

⁹ Quizá en estricta consideración deberíamos señalar que nos encontramos ante una sociedad atípica y no una sociedad de hecho, pero el tema es para nosotros similar, pues entendemos que la sociedad nula se convierte en una sociedad devenida de hecho por los efectos *ex nunc* de la nulidad absoluta en derecho societario (artículo 17 LS).

la extensión de la quiebra a esos “socios”. También conllevaría poder asumir la administración cualquiera de los partícipes conlleva a sostener que cualquiera de ellos ejercita la representación de la “sociedad”, siendo imputables los actos así cumplidos a la misma, con la consecuente responsabilidad solidaria de todos los partícipes y la subordinación de los acreedores individuales de los “socios” en relación con los acreedores “sociales” respecto de los bienes afectados.

Ni la AFIP ni ningún ente podría aceptar una declaración patrimonial de quien alegue ser representante de una persona jurídica sino acredita el poder respectivo. Por tanto el reconocimiento de la sociedad atípica o de hecho debe resultar de una declaración que formalicen directamente los partícipes, por ejemplo suscribiendo la declaración impositiva.

El representante común de los partícipes suscriptores del contrato de U.T.E., de A.C. o de consorcio debería previamente ser considerado administrador de hecho de la sociedad de hecho, para recién poder imputar las relaciones jurídicas a ese “nuevo” sujeto de derecho. Porque si bien tendrá prioridad la calificación que los mismos contratantes formalicen de la relación asumida, a su vez registrada, la real relación resultará de su conformación en los hechos, y cuando actúen como “en sociedad”, esa será la calificación que corresponderá conforme nuestro sistema jurídico¹⁰.

La actuación a nombre colectivo, o sea en común y a nombre colectivo califica una relación como societaria. Ello no puede ocurrir nunca en el agrupamiento de colaboración que se integra hacia el interior, respetando la actividad externa de cada uno de los contratantes, ni en la unión transitoria de empresas, donde la actividad individual aparece identificada dentro de la actividad organizada para el cumplimiento de una comisión única, ni en los negocios practicados a través del Consorcio.

2.2. Aspectos fiscales. El pago de tributos “sujetivizando un contrato de colaboración” podría ser considerada una confesión por parte de los partícipes de haber actuado “agrupados” bajo una forma personificante, sin duda “societaria” y no “contractual”, pues la “personalidad jurídica” es un recurso técnico otorgado por el sistema jurídico a ciertas relaciones, no disponible

¹⁰ Puede verse la cuestión en mayor extensión en *Organización asociativa* citado, p. 91 y siguientes (Capítulo 3°).

por la autonomía de la voluntad. O sea que la cuestión se agrava cuando los partícipes firman declaraciones impositivas donde se confirme el desvío.

El patrimonio afectado resulta ser un patrimonio en mano común: artículo 8. *Los contratos de formación de "Consortios de Cooperación" deberán establecer la inalterabilidad del fondo operativo que en el mismo fijen las partes. Éste permanecerá indiviso por todo el término de duración del acuerdo.* No podrán los representantes adquirir bienes a nombre del "contrato", la indivisión indicada es similar a la prevista para el AC, o sea que deben adquirirse para los partícipes, con afectación a un condominio funcional, que permanecerá "indiviso". El IVA deberá cargar en cabeza de los partícipes y así el "contrato" no será sujeto tributario. El artículo 4 LCC impone "Los resultados económicos que surjan de la actividad desarrollada por los 'Consortios de Cooperación' serán distribuidos entre sus miembros..." alejando la idea de patrimonio de un ente. "El contrato" no será sujeto de imposiciones, las que se trasladan a consorciados, lo que deberá estar explicitado con los números de CUIT de los mismos en las facturas o documentos que otorgue el representante o representantes comunes. Exigir una Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) al Consorcio es política fiscal, pero tiente a no contabilizar adecuadamente o exorbitar los negocios a los representantes de los partícipes en ocasión de la funcionalidad del consorcio.

Es la atribución de sujetos de impuestos a las ganancias o IVA: tanto UTEs, como las ACs (y los Consortios de Cooperación), están incluidos como "contribuyentes". Desde un punto de vista estrictamente tributario y técnico, lo que hace nacer la obligación tributaria es el "hecho imponible". Frente a su acaecimiento, la ley tributaria analiza a quien atribuirlo. De allí que puedan ser designados como "contribuyentes" personas físicas incapaces, fenómenos asociativos (o figuras contractuales) sin personalidad jurídica (UTEs, ACEs, Consortios de Cooperación), patrimonios (empresas unipersonales, sucesiones indivisas, fideicomisos) o incluso derechos reales (como el condominio en el caso de las locaciones gravadas frente al IVA)¹¹. Esto conduce a un proble-

¹¹ SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS. Responsables por deuda propia ARTICULO 5° - Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios

ma, ya que se trata de institutos jurídicos (todos) que carecen de la posibilidad de adquirir derechos o contraer obligaciones, ni tienen cómo afrontar el pago del tributo. Por ello se crea la figura del "Responsable por Deuda Ajena", donde lo que se hace es desplazar la responsabilidad por los deberes formales y materiales inherentes al sujeto contribuyente hacia otra persona (física o jurídica) que sí tiene la capacidad de determinar la deuda tributaria, pagarla y cumplir con los deberes formales.

Esa asignación del carácter de "contribuyente" por parte de la ley fiscal, no implicaría una "personalización" del consorcio, sino una ficción de la ley que pretende gravar el hecho imponible atribuyéndoselo. A partir de allí, con el desplazamiento de la responsabilidad referido, lograr que el responsable por deuda ajena sea quien la afronte y cargue con las responsabilidades correspondientes. La responsabilidad fiscal es otra cosa, y sobre el punto no ingresaremos en este trabajo.

En igual sentido, Skiarski señala que "El Consorcio no es sujeto en el Impuesto a las Ganancias. Los resultados derivados de la gestión deberán ser declarados por los partícipes de acuerdo a lo establecido en el contrato (artículo 7º, inciso 16, LCC). Tampoco es sujeto en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, cuya base imponible son los activos, que el consorcio carece, sin perjuicio de que sus representantes actúen como responsables sustitutos de los miembros por estar a cargo de la administración de los mismos.

Afirma Skiarski que "Respecto al Impuesto al Valor Agregado, la ley de su creación considera sujetos a quienes revisten la calidad de UTEs, ACs, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo". En consecuencia, si

con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8º, inciso d). 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 éstas 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.

las actividades del Consorcio se hallan gravadas, la entidad deberá inscribirse y liquidar el impuesto". Frente a los especialistas –agradecemos las polémicas con Jorge Fushimi– dubitamos, ello acaecerá si compran bienes o los venden a nombre del Consorcio como ente, lo que –a nuestro entender– implicaría que los representantes están actuando en nombre del Consorcio y no de los partícipes, o sea exorbitando sus facultades.

En supuestos donde se exorbite el contrato de colaboración, sin haber realizado ningún acto de aceptación de esa situación, los partícipes pueden rectificar esa actividad, procediendo a ajustarla a los carriles legales dentro de los que puede operarse con esos contratos, eventualmente imputando cualquier responsabilidad a los representantes convencionales –sustituidos o no– o a los partícipes.

Igualmente si la U.T.E. a través de la actuación del representante de los partícipes, o por los propios partícipes compra bienes al nombre de fantasía de la U.T.E. o facturar al comitente sin dividir las participaciones de los partícipes de quién es representante, y no de la U.T.E. como sujeto, estará actuando como sociedad, y se correrá el riesgo de ello.

Así aceptada la condición de sujeto de derecho ante la AFIP se confiesa la desnaturalización del contrato y haber actuado como sociedad atípica o de hecho, con todas las consecuencias de la inoponibilidad del contrato entre las partes, acción de liquidación o regularización únicamente, etc., que configuran consecuencias disvaliosas de un obrar no ajustado a derecho.

2.3. Aspecto procesal. El fondo representa un centro imputativo no personificado. Una pregunta que debe hacerse es si al reclamar una obligación vinculada a una relación Consorcial enfrentaremos o no un litis consorcio pasivo necesario¹². La primera distinción debe formalizarse en orden a que el vínculo contractual en un consorcio no compromete la individualidad

¹² Litis consorcio necesario llamado también cualificado o especial, puede ser caracterizado normativamente señalando que "cuando la sentencia no pudiere pronunciarse útilmente más que con relación a varias partes, éstas habrán de demandar o ser demandadas en un mismo proceso" (art. 89 párr. 1° CPN), cfme. GONZALEZ, Atilio Carlos *La pluralidad en el proceso civil y comercial. Sujetos, objetos y procesos*, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1984 pág. 75. La cuestión fué resuelta afirmativamente por la Cámara Nacional Comercial Sala C In re "Clínica Baazterrica S.A. contra Sanatorio Ahcorena SA - ordinario, fallo del 12 de agosto de 1996 de los Camaristas Dres. J.L. Monti, B.B. Caviglione Fraga y H. M. Di Tella.

de los partícipes. Sólo genera una relación obligacional contractual en orden a un determinado emprendimiento para cuya realización individual pero en común para su integración se han comprometido. Existe una relación funcional contractual frente a un tercero¹³. Obviamente que existe un negocio en común a realizar por múltiples sujetos. Parece necesario conceder cierta "subjetividad" cual es reconocer la condición de parte de los partícipes, sin otorgar personalidad al contrato. Ello se logra aplicando la técnica "litis consorcio necesario" generada "por la propia naturaleza de la cuestión controvertida"¹⁴. De allí que la ley exija "la constitución de un domicilio especial para todos los efectos que deriven del contrato".

El litis consorcio necesario da coherencia a la relación y no afecta los derechos de cada una, pues la confesión ficta de una de ellas no afectará a las restantes¹⁵, y los reconocimientos o negativas carecen de trascendencia si los restantes litisconsortes discrepan con aquél. La admisión de hechos por parte de uno o varios litisconsortes no libera de la prueba de los hechos si los demás no los admiten, en virtud de que siendo el proceso único, la sentencia también debe ser única y dictada respecto de todos. Incluso el allanamiento a las pretensiones de los accionantes, ninguna influencia tendrá respecto a quien o quienes no lo formularon¹⁶. La jurisprudencia destaca que "aún cuando la responsabilidad emergente de la integración de una UTE no sea solidaria sino simplemente mancomunada y cada uno de los integrantes conserve una personalidad jurídica diferenciada de los demás, lo cierto es que ante el hecho de haber una administración centralizada y mantenerse a través de ésta relaciones jurídicas y comerciales comunes e indivisibles con los terceros con quienes contrata, no parece posible que cada integrante pueda ser demandado independientemente de los restantes dada la unidad de gestión de los negocios comunes. De ahí que las controversias suscitadas con los terceros con quienes la unión contratatare, resulta común a todos ellos, no pudiendo

¹³ Exposición de motivos de la ley 22.903 "reunión de empresas en forma transitoria para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, sin que dicha relación conlleve la creación de una nueva empresa".

¹⁴ RAVELLI, Carlos A. *Acerca del litisconsorcio necesario* en LL 135- 277.

¹⁵ C. N. Paz, Sala II, mayo 10 de 1968 "Rumolino, Sebastián contra Maycen, Berta y otros" en *La Ley* 135 - 277 con nota de Carlos A. Ravelli citada.

¹⁶ C. N. Paz, Sala II, 27 de julio de 1965, *La Ley* 120 - 486.

por tanto y útilmente, dictarse sentencia sin la intervención de la totalidad de sus miembros (artículo 89 del Código Procesal)¹⁷. Hay demandas que no pueden proponerse sino al mismo tiempo por varios o contra varios, de manera que si la demanda es propuesta por uno solo o contra uno solo, la sentencia debe ser declarada imposible¹⁸. Quizá en un purismo no se trate de un litis consorcio necesario típico, sino el llamado “anómalo” o “cuasiobligatorio”¹⁹.

3. *Desorbitación estructural*

Otra modalidad, no tan común, de extralimitarse en la tipificación contractual de estos contratos asociativos, es organizar una empresa y concebirla en su desarrollo a través de denominarla bajo una de estas formas contractuales, pero previendo en el mismo contrato actos que están vedados a estas formas operativas o relaciones de organización interempresarias. Por ejemplo, que se prevea que un agrupamiento de colaboración preste servicios a terceros, o que pueda adquirir bienes a “su nombre”, inclusive que en el momento de contratar se le transfieran bienes a “su nombre”, etc.

Tales circunstancias, si se generara daño a alguno de los partícipes por ejercer en tal forma su supuesta “autonomía de la voluntad contractual”, podría llevar a imputar responsabilidad a los profesionales de las ciencias jurídicas y económicas que intervinieron en la gestación y/o inscripción de tal supuesto contrato “típico”.

La posición extrema de la AFIP negando titularidad de crédito fiscal a dos partícipes de contrato de colaboración, fue dejada de lado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el voto de ocho de sus integrantes los Dres. JULIOS. NAZARENO, EDUARDO MOLINE O'CONNOR, AUGUSTO CESAR BELLUSCIO, GUILLERMO A. F. LOPEZ, ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ, JUAN

¹⁷ La primera instancia había rechazado la pretensión de la actora de aplicar el segundo párrafo del art. 133 de la ley de concursos 24.522 de prosecución de la causa ante el tribunal de la quiebra de uno de los partícipes.

¹⁸ GONZALEZ. *Ob. Cit.* p. 71.

¹⁹ Que en términos generales debe ser regulado como el litisconsorcio necesario y se da en los casos en que la falta de integración puede llevar a la declaración absurda que un acto es, a la vez, válido y nulo; C. N. Civil, Sala C, 2 de julio de 1981, ED 96-304; GONZALEZ. *Ob. Cit.* p. 76.

CARLOS MAQUEDA, y ANTONIO BOGGIANO, quien agrega un nuevo considerando que merecerá nuestra particular atención, el 4 de marzo de 2003 en los autos "IBM Argentina S.A. contra DGI sobre Dirección General Impositiva" determina (aparentemente) que una Unión Transitoria de Empresa (UTE) es sujeto de derecho (persona jurídica), demostrando un extraordinario apego a las normas impositivas en cuanto a esa calificación y un total desapego al sistema jurídico en orden a reparar la injusticia que de aquel apego se hubiera generado.

4. Otros aspectos a considerar

Temas que se nos ocurren importantes en el caso en que el crédito se hubiera generado en cabeza de un contrato de colaboración, imputado como sujeto de derecho, son los siguientes:

- a. si se generó un sujeto de derecho, ¿la única forma de desaparición es la liquidación, o existen otros medios?
- b. Si estamos frente a un sujeto de derecho debe existir un representante del mismo, y no meramente de los partícipes, particularmente para una transferencia de ese crédito desde el nuevo sujeto UTE a los partícipes.
- c. La transferencia debe registrar un negocio jurídico entre cedente y cesionario, donde un representante de aquél transfiere y el o los otros reciben el crédito. También debe existir el precio o se supone la donación (artículo 1437 Código Civil [CC]). La factura emitida a un tercero puede entenderse como contrato de cesión en los términos del artículo 1454 CC, forma exigida bajo pena de nulidad.

Esas consideraciones las hemos venido poniendo de resalto en todas las líneas, intentando dar congruencia al sistema, en lo que llamamos la "economía del derecho"²⁰, que impone dar sentido unitario a todas las normas.

²⁰ Nuestro "El derecho en el siglo XXI (visión de un comercialista)", p. 779 CONGRESO DE ACADEMIAS IBEROAMERICANAS DE DERECHO, libro de la Academia editado en diciembre de 1999; "La economía del derecho" en

Ramírez Bosco apunta sobre la cuestión²¹ que “Es común escuchar que los negocios o contratos asociativos en general pueden terminar encuadrados como sociedades de hecho, con los consecuentes perjuicios”. De las distintas y aun antagónicas posiciones doctrinarias sobre el tema, coincido con la que adopta Lorenzetti en cuanto a que este contrato (negocio en participación) se encuentra subsumido en las disposiciones que regulan la sociedad accidental o en participación (artículo 361 y concordantes, 19.550 –t.o. 1984-Adla, XLIV-B, 1319–) pues ésta, a pesar de la denominación que se le atribuye, no es una verdadera sociedad, no es sujeto de derecho, no tiene patrimonio, domicilio ni denominación social; tampoco está condicionada a requisitos de forma, ni de publicidad. Señala que según GALGANO²², no existe hoy una disciplina común aplicable a todos los contratos asociativos, lo cual se debe principalmente a que estos contratos, caracterizados por su finalidad común, progresaron teóricamente a partir del modelo de la sociedad y ésta no es el único tipo de contrato asociativo, de hecho, según dice, tiene una diferencia fundamental en la sociedad hay personalidad jurídica y, por tanto, patrimonio propio del ente y, en los asociativos comunes, no existiría ni una ni el otro. Esto hace que a los contratos asociativos sin personalidad no se le puedan aplicar las reglas de las sociedades, ni tampoco exactamente las de los contratos bilaterales pues “no es posible identificar el fenómeno asociativo con una específica manera de componer la relación contractual...”.

Revista *La Ley*, Sección Actualidad, p.2 y siguientes, día 18 de abril de 1989; “La economía del derecho, la realidad y la empresa bancaria” en publicación de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Serie II obras, N° 22, p. 205 y siguientes.

²¹ RAMÍREZ BOSCO, Luis. en *La Ley*, 28 de enero de 2009, 1; *La Ley*, 29 de enero de 2009, 1.

²² GALGANO, Francesco. *El negocio jurídico*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1992, especialmente p. 195.