

INFORMACION CONTABLE DE PARTICIPACIONES EN LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS

Enrique Manuel Skiarski

1. NATURALEZA DE LA UTE.

La Unión transitoria de Empresas (en adelante UTE) regulada en la Sección II del Capítulo III de la Ley 22.903 de Sociedades Comerciales (en adelante LSC) es un contrato de colaboración empresaria cuyo objeto es la reunión de sociedades y empresarios para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto. No constituye sociedad ni es sujeto de derecho por cuanto carece de personalidad (art. 388 LSC).

La finalidad del contrato es la de constituirse en un instrumento idóneo para la mejor organización de actividades integradas, en dirección a la persecución de un negocio de intereses comunes, llevado a cabo a través de sus miembros, lo que fundamenta la exigencia de que si el participante es una sociedad domiciliada en el extranjero deberá haberse inscripto en los términos del art. 118 LSC, requerido para el ejercicio habitual en la República de actos comprendidos en su objeto social y no en los términos del art. 123 LSC, inscripción requerida para la participación en sociedad domiciliada en la República, pues la obra, servicio o suministro la efectúa la sociedad extranjera. El término “concreto” se refiere a la existencia de un contrato de obra, servicio o suministro, generalmente concertado con un comitente.

El representante de la UTE contrata por poder de todos y cada uno de sus miembros. Si bien el representante de la UTE administra un patrimonio que le ha sido afectado, dicho patrimonio es propiedad de los participantes.

La UTE no tiene capacidad para ser propietaria de bienes (sean éstos registrables o no) y carece de patrimonio propio, por lo que el fondo común operativo y los bienes adquiridos con el mismo son propiedad de los participantes y no de la UTE.

Asimismo, los resultados generados por la UTE deben atribuirse directamente a las empresas participantes, en la forma convenida en el contrato.

Lo expuesto precedentemente es válido incluso en el caso de que la UTE “contrate”, ya sea adquiriendo bienes o servicios, facturando obras, servicios o suministros, tomando personal o inscribiéndose ante la Dirección General Impositiva como sujeto tributario.

Y ello es así porque el representante de la UTE no contrata por cuenta de la unión sino por mandato de sus partícipes, aún cuando ciertas normas impositivas (Impuesto al valor agregado, Impuesto a los Ingresos Brutos Cap. Fed., RG 3419), le otorguen la “capacidad” negada por imperio de la LSC, lo que implica que las compras, ventas y locaciones efectuadas por la UTE deben atribuirse directamente a sus miembros.

La solidaridad entre los participantes por las obligaciones contraídas por el representante de la UTE ante los terceros no se impone ni se presume, pero puede pactarse, generalmente cuando ella sea una condición del comitente para la adjudicación de la obra, servicio o suministro¹.

¹ Conf. ZALDIVAR, MANOVIL, RAGAZZI; CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA; pag. 230; ABELEDO PERROT; 2° ED.; 1989.

2. NORMAS CONTABLES INTERNACIONALES Y LOCALES.

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Comité Internacional de Normas Contables (IASC), prescriben la utilización del método de consolidación proporcional para contabilizar los intereses de los partícipes en “joint ventures”². La consolidación proporcional es definido como un método de contabilización e información mediante el cual la empresa participante incluye en su balance la parte de los activos controlados conjuntamente y las obligaciones asumidas conjuntamente y en su estado de resultados la parte del ingreso y de los gastos de la entidad controlada conjuntamente, combinada sobre una base línea por línea con las partidas similares de los estados contables del participante, o en línea separada. Si bien se admite como método alternativo el método de participación, consistente en la registración al costo, ajustado con los cambios producidos con posterioridad, la consolidación proporcional es el método recomendado.

El método de consolidación proporcional armoniza perfectamente con nuestra legislación comercial, no así el método de participación.

La Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, mediante la Resolución Técnica N° 14 del 3 de octubre de 1997, incorporó a las normas contables profesionales vigentes, para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de julio de 1998, normas referidas a “Información contable de participaciones en negocios conjuntos”, que también adoptan el método de consolidación profesional, aunque contienen una serie de errores conceptuales a los que nos referiremos seguidamente.

1) La Norma establece una diferenciación de los integrantes entre “participante” e “inversor pasivo”, en función del control sobre el negocio conjunto (Norma A.5. y A.6.), en tanto la LSC no admite en las UTEs la existencia de inversores pasivos, pues la esencia del contrato es que la obra, servicio o suministro lo ejecuten sus miembros, sean éstos empresarios individuales o colectivos, no inversores³, los que necesariamente tendrán, a través del contrato o de acuerdos ulteriores, injerencia en el negocio. Por ello el art. 312 LSC establece que, salvo pacto en contrario, los acuerdos deben adoptarse siempre por unanimidad.

2) El operador o director del negocio conjunto no tiene capacidad por sí solo de establecer políticas financieras y operativas (Norma A.7.). La LSC establece la designación de un representante. Pero el representante no es un órgano sino un mandatario de los contratantes⁴, a quienes deberá responder por sus actos.

3) La UTE no debe confeccionar estados de situación patrimonial (Norma B.2. y C.2.) o de resultados (Norma C.3.), sino estados de situación, cuya exposición debería ser similar a los utilizados en la administración de inmuebles en propiedad horizontal⁵. Reiteramos, no debemos hablar de estados contables básicos, sino simplemente de estados de situación.

² International Accounting Standard 31; Financial Reporting of Interests in Joint Ventures; Dic. 1990.

³ El art. 379 LSC se refiere a los miembros con el término de “empresas participantes”. También el art. 381 se refiere a “empresas”.

⁴ Conf. FAVIER DUBOIS Eduardo M. (h.). Derecho societario registral, pag. 438. AD-HOC. 1994.

⁵ Conf. ZALDIVAR y Otros; Ob.cit. pag. 210.

4) Las UTEs carecen de aportes. Las contribuciones al fondo común operativo no son aportes. No existe transferencia patrimonial desde el participante a la UTE. Los bienes administrados por el representante de la UTE y aquéllos que adquiera con el fondo común operativo pertenecen a sus miembros, no a la UTE.

5) En los estados de situación de la UTE no deben registrarse como propios los bienes de los participantes, ni “aportes en bienes intangibles” (Norma B.2.)

6) Las UTEs carecen de fecha de cierre de ejercicio (Norma C.1.).

7) El informe de un auditor (Norma F.) sobre estados contables del negocio conjunto resulta “insensato” (carente de sentido). Las normas contables profesionales se refieren a la información en los estados contables del integrante de su participación en negocios conjuntos, no a la preparación de estados contables de la UTE.

3. CONTABILIDAD EN LOS LIBROS DE LA UTE

La UTE debe llevar, con las formalidades establecidas por el Código de Comercio, los libros contables que requieran la naturaleza e importancia de la actividad común para permitir la confección de estados de situación (art. 378 inc. 12° LSC).

Ello no significa que deba llevar el libro Inventario y Balances ni el libro Diario, exigidos por el art. 44 del Cód. de Comercio⁶.

En efecto, el “estado de situación” no debe confundirse con el “estado de situación patrimonial” o balance integrante de los estados contables a que se refiere el art. 63 LSC y la Resolución Técnica N° 8 de la FACPCE, pues “no existe el balance anual⁷. Será simplemente una rendición de cuentas que el representante presenta a las empresas integrantes de la Unión, o sea a sus mandantes, cuya forma de exposición y periodicidad será establecida en el contrato⁸.

El régimen legal sabiamente ha establecido que las normas para la confección de estos estados de situación estén contenidas en el contrato (art. 378 inc. 12 LSC), de acuerdo a la naturaleza e importancia de la actividad común. No se trata de información para conocimiento de terceros sino para los mismos participantes. Por lo tanto considero nulas todas las regulaciones establecidas por organismos de control (Res. IGJ 8/90 art. 1°) o por organismos profesionales que se inmiscuyan en aspectos que conciernen exclusivamente a los miembros de la UTE, tales como la forma de confección de estos estados o su presentación en el Registro Público de Comercio. La única obligación es que los libros habilitados a nombre de la Unión cumplan con las formalidades establecidas por el Código de Comercio.

La UTE no debe registrar como propios los bienes que “adquiere”, simplemente porque no puede adquirir bienes; tampoco las deudas que contrae, pues no es ella la deudora sino sus miembros. La unión transitoria no tiene ni debe nada⁹. El fondo común operativo no es “capital”, sino un fondo, como el “fondo fijo” asignado a un empleado, que los miembros asignan al representante de la UTE para que se haga cargo de los gastos que corresponden a los participantes. Oportu-

⁶ Conf. ZALDIVAR y Otros; Ob.cit. pag. 207.

⁷ Conf. FAVIER DUBOIS Eduardo M. (h.): Ob. cit. pag. 441.

⁸ Conf. ZALDIVAR y Otros; Ob.cit. pag. 210.

⁹ Conf. FAVIER DUBOIS Eduardo M. (h.): Ob. cit. pag. 439.

namente deberá efectuar una rendición del fondo y esta rendición, especie de cuenta de gestión¹⁰, no es ni más ni menos que el estado de situación a que se refiere la ley.

A efectos de cumplir con normas de origen fiscal, deberá llevarse el libro IVA Ventas e IVA Compras, en la forma requerida por la RG (DGI) 3419 y complementarias, por cuanto las disposiciones de la ley de Impuesto al Valor Agregado les ha otorgado personalidad fiscal a estos contratos.

4. CONTABILIDAD EN LOS LIBROS DE LOS PARTÍCIPES.

Los miembros de la UTE deben volcar en sus propios libros contables la cuota parte de los resultados o en su caso de los ingresos y gastos generados por la unión, teniendo presente la distribución convenida en el contrato (art. 378 inc. 8° LSC).

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

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

Asimismo, y a efectos de una mejor exposición, los bienes adquiridos y las deudas contraídas por el representante de la unión deberían ser reflejadas en los estados contables del partícipe por la parte que le corresponda en el “Anexo de participación en uniones transitorias de empresas” (Res. IGJ 9/80) o en nota complementaria a sus estados contables.

La personalidad fiscal de las UTEs no significa que tengan personalidad jurídica. En consecuencia, carecen de patrimonio propio, por lo que todo fondo que ingrese al fondo común operativo o todo bien que se incorpore al desarrollo de esta unión transitoria de empresas va a estar en condominio de los miembros.¹¹

Si por razones fiscales las compras son facturadas a nombre de la UTE, igualmente deben registrarse en los libros de los miembros en la participación establecida en el contrato, que no necesariamente será una proporción matemática. Si se trata de dos miembros, puede establecerse que participarán en un 50% en las compras de andamios o que las compras de estos elementos estén a cargo de un determinado miembro. Aún cuando el andamio sea facturado a nombre de la UTE, en el primer caso estaremos en presencia de un condominio y en el segundo caso el andamio pertenecerá a uno sólo de los miembros, pero en ningún caso será de la UTE. La valuación de estos elementos dependerá de las políticas contables del partícipe. Por ejemplo, A registrará el andamio al 50% del valor de costo (su participación) menos la amortización acumulada calculada en forma lineal en base a una estimación de vida útil de 10 años. En cambio B, pudo estimar la vida útil en 7 años, y en consecuencia, la valuación asignada a su participación será inferior a la estimada por A.

Respecto al crédito fiscal de IVA, sea técnico o de libre disponibilidad, tampoco es de la UTE. No significa ésto que deba confundirse con el crédito fiscal de

¹⁰ Conf. FAVIER DUBOIS Eduardo M. (h.): Ob. cit. pag. 441.

¹¹ Conf. FAVIER DUBOIS Eduardo M. (h.): Ob. cit. pag. 438.

sus miembros o que éstos puedan utilizarlos en sus declaraciones juradas, puesto que deberá ajustarse a la normativa del impuesto.

Cuando la UTE se disuelva, no deberá efectuarse asiento alguno por adjudicación de bienes a los partícipes, aún cuando se emita factura al sólo efecto fiscal.

Por último, en el caso de pactarse la solidaridad de las empresas por las obligaciones contraídas (art. 381 LSC), dicha situación deberá exteriorizarse en nota a los estados contables a fin de dar cumplimiento al art. 65 inc. 1º i) LSC.