

**LAS UTE EN EL MERCOSUR : SINOPSIS ECONOMICO-TRIBUTARIA.
NECESIDAD DE MODIFICACION DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA
ANTE LA NUEVA REALIDAD ECONOMICA MUNDIAL**

Susana Beatriz Ferro Ilardo

1) En un mundo económico, caracterizado por la internacionalización de los negocios y la globalización de las economías, surgen constantemente modalidades de cooperación “inter-empresaria” que acercan a entes “económicos y/o jurídicamente independientes” a la posibilidad de encarar y realizar proyectos que de otra forma resultarían de difícil concentración.

En la historia de las grandes realizaciones económicas de este siglo, la figura de los “agrupamientos empresarios” para el cumplimiento en común de determinados fines” han sido utilizadas cada vez en mayor medida y con distintas aplicaciones.

2) Son diversas las opciones estratégicas que desde el ángulo jurídico y con una perspectiva económica, tienen a su disposición los empresarios dispuestos a buscar “la cooperación y la agrupación” en el espacio geográfico ampliado por el Mercosur.

La actuación transfronteriza de las empresas, nos ubica ante la necesidad de generar nuevos enfoques, no tradicionales, para apartarnos de la tradicional clasificación de las sociedades y adentrarnos en las distintas variantes consorciales, grupales y de alianzas entre empresas, de las que la Unión Europea ha dado ejemplos y experiencias concretas¹.

3) Continúa siendo de interés de los diferentes países, posibilitar el funcionamiento de determinadas “formas jurídicas” que faciliten y promuevan la actividad colaborativa en común de dos o más entes independientes entre sí, a efectos de desarrollar en conjunto una actividad determinada, en un tiempo determinado y sobre la fijación de un objetivo común, cumplido el cual, “la agrupación constituida” deviene extinguida por aplicación de las normas contractuales que dieron origen a dicha colaboración.

4) La década de los noventa, presenta un escenario económico caracterizado por la tendencia hacia una mayor integración de las economías nacionales y regionales; a medida que los países liberalizaban sus regímenes arancelarios y comerciales, adoptaban medidas macroeconómicas más favorables para la inversión internacional y en este contexto, el acceso a la información, el proceso de las comunicaciones, el transporte y la tecnología favorecía y favorece el acercamiento entre los países y los intercambios comerciales. Así, la aplicación de los “espacios económicos”, posibilita el crecimiento de la economía; sin embargo, debe tenerse presente, que el aprovechamiento de estas oportunidades, depende de la capacidad de la economía para adecuarse a las exigencias de competitividad que la situación existente requiere.

¹ Conferencia dictada por el Doctor Enrique L. Scalone, el 15-5-96 en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) en el curso Problemas especiales de los Impuestos a las Ganancias y Sobre los Bienes Personales, citado por Susana B. Ferro Ilardo en: “Régimen Impositivo de los Agrupamientos de Colaboración independientes en el Mercosur”, trabajo presentado a las Jornadas de Institutos de Derecho Comercial- Empresa y Mercosur” realizadas en Rosario, setiembre de 1997.-

5) La estrecha vinculación entre lo económico y lo jurídico, presente en la “elección de las formas” para instrumentar acuerdos, confiere especial importancia a la “libertad contractual” la que se encuentra limitada en nuestra legislación por las irregularidades y nulidades societarias que merecen, al decir de la doctora Ana María M. de Aguinis: “ el debido respeto jurídico”².

6) En la década de los años '70, estas figuras contractuales que vinculan a dos o más empresas (por lo general sociedades) jurídicamente independientes para la realización de un negocio en común, con un objetivo y por un tiempo determinado, fueron recogidos en nuestro país para su puesta en práctica.

Esta tendencia económica mundial, que nació como una forma de vinculación contractual al alcance de las grandes corporaciones multinacionales, en ciertas áreas de actividades, para facilitar su actuación en colaboración conjunta con sus propios países de origen y en otros países donde desarrollan sus actividades, se extendió con posterioridad a otras categorías empresarias .

Así, estos agrupamientos no societarios se iniciaron en la Argentina en virtud de inversiones externas o de grandes grupos nacionales, en algunos casos asociándose entre sí y en otros con sociedades extranjeras, manifestándose especialmente en el área de las obras públicas y de las inversiones en exploración y explotación de hidrocarburos. En esta área prácticamente la totalidad de los contratos de locaciones de obras y servicios contratos de riesgo para la exploración petrolera y en los últimos años las concesiones de explotación de los yacimientos, han sido encaradas por los licitatorios, contratistas o concesionarios bajo la figura de los joint ventures y en particular utilizando, desde que fuera integrada a la Legislación comercial a través de la ley 22.903 la forma de las uniones transitorias de empresas (UTE)³.

7) Los cambios económicos, políticos y sociales sin precedentes, de alcance histórico, que ocurren también en la región desde fines de la década del '80, sumados a la globalización de los mercados, habrían de tener un impacto formidable y permanente sobre las empresas del sector público y privado.

En el contexto de la acelerada e implacable transformación global, el mercado fue exigiendo una franja amplia de sectores económicos y de compañías, que necesitaban y necesitan otras soluciones, para poder ejecutar y pagar el costo de su propia transformación. Es decir, hacían y hacen falta, otros instrumentos o el perfeccionamiento de los existentes, como es el caso de los agrupamientos de colaboración, entre ellos, la figura que nos ocupa: las UTE.

Las políticas activas que deberán implementarse en el futuro, deberán respetar los equilibrios macroeconómicos y los acuerdos internacionales, procurando el aumento genuino de la competitividad de la economía, para enfrentar los nuevos desafíos.

El capitalismo prebendario, dejó su lugar al capitalismo “de riesgo”. Es aquí, donde estos “instrumentos de técnica-jurídica” denominados UTE, ocupan un papel fundamental.

² Aguinis, Ana María A.de: “Las Joint Ventures como figura jurídica y de cooperación al desarrollo”; Rev. La Información, N° 722, T.LXI, año LXI; Editorial Cangallo, Bs.As.febrero año 1990, pág. 289.-

³ Ferro Ilardo, Susana Beatriz: “Armonización de Sociedades Extranjeras.- Necesidad de captar las necesidades empresariales” a los efectos de lograr una armonización legislativa eficaz”.- Sociedades y Concursos en el Mercosur, Ed. AD-HOC, Bs. As. Dic. 1996, pág. 250.-

Los meros resultados competitivos, son inapropiados para analizar las condiciones prácticas de la política comercial y de las medidas de la política interna de cada uno de los países, para lograr la política internacional necesaria. Urge necesaria, una estrategia de “desarrollo”; la planificación de la transición, permite adelantarse a la aparición de problemas de distinta índole y permite hacer una aplicación de política económica. Es por ello parte necesaria de la política de liberalización del comercio.

Al respecto señala Jean Pailluseau: “...las características principales de los contratos de negocios, están muy ligados a la evolución de las empresas y a las de sus actividades”.

Revela asimismo, que las tendencias que afectan a las empresas y a los negocios, son entre otras: creación e innovación en todos los dominios; la complejidad correspondiente de las estructuras y de las operaciones; la inestabilidad de las relaciones y la precariedad de las situaciones; la intelectualización muy fuerte del management de la empresa y de sus operaciones y, por fin, la búsqueda de la flexibilidad necesaria para las adaptaciones³.

Así, la “complejidad de las situaciones y de las relaciones económicas y financieras, no es más la única razón de la complejidad de los contratos de negocios; ésta resulta también, de la existencia de exigencias jurídicas extrañas al propio acuerdo contractual de la situación o de la relación”. Ejemplo de ello lo constituyen las imposiciones tributarias, que inciden profundamente sobre los contratos de negocios, resultando así, que quienes actúen, prefieran un sistema a otro, fundados en su simplicidad, debido a que “sus consecuencias fiscales son más favorables”.

Todos estos factores, contribuyen a la puesta a punto de contratos bastante complejos, combinando (de manera amplia) el derecho de las obligaciones, los mecanismos del Derecho Civil y del Derecho comercial; el derecho de bienes y el derecho de estructuras (sociedades, grupos de interés económico, asociaciones). Existe allí, lo que se podría denominar “alta tecnología jurídica”⁴.

Teniendo presente lo expuesto, es menester, que el legislador “no haga oídos sordos” a las advertencias que realicen los distintos empresarios, en relación “a las trabas que observan” para llevar a cabo las relaciones interempresarias, ya que son ellos, los empresarios, quienes verdaderamente alertarán al jurista sobre la “disfuncionalidad” del sistema jurídico vigente en la región, para la consecución de los objetivos planteados. Deberá por lo tanto prestarse atención a las tendencias que presente el mercado.

2. LAS UTE ANTES DE SU INCLUSIÓN EN LA LEY 19550.

Antes de su expresa consideración legal, la colaboración de empresas “jurídicamente independientes” se veían abarcadas por la normativa general atinente a los contratos.

⁴ Pailluseau, Jean: “Los contratos de negocios”, traducción de la conferencia del autor, publicada en La Semaine Juridique del 18/2/87, realizada por el Dr. Juan Luis Miquel, en Rev. Del derecho Comercial y de las Obligaciones, año 21, N° 121 a 126, Depalma, Bs. As. Pág.135.-

De esta forma los contratos que normaban las relaciones entre las empresas que acordaban su actuación común bajo la forma de una UTE, se enmarcaban en las relaciones jurídicas que la ley preveía para cada contrato, según como el mismo hubiera sido convenido. Así, estos acuerdos debían converger hacia formas contractuales de vinculación en común pero no sociedades de ninguna naturaleza en virtud de encontrarse vigente el art. 30 de la ley de sociedades (ley 19.550) que establecía y establece : “Las sociedades anónimas y en comanditas por acciones sólo pueden formar parte de sociedades por acciones”. En la práctica , la casi totalidad de las UTE, al igual que las joint ventures, estaban formadas por sociedades de capital , situación totalmente prohibida en virtud de la barrera legal que constituía el art. 30 lo cual generó en la práctica un sin número de acciones de nulidades. Existió una sola excepción legal indirecta: los art. 21 y 24 de la ley 21.778⁵.

El problema que se suscitaba entonces, a nivel fiscal, era definir si éstos agrupamientos revestían la calidad de sujetos pasivos de los tributos por sí mismos independientemente de las personalidades tributarias de las sociedades que los componían (normalmente sociedades anónimas)⁶.

Fueron considerados meras formas contractuales, y por lo tanto no vulneraban la restricción del art. 30 de la ley de Sociedades Comerciales, debiendo ser tratados tributariamente como tales y no como sociedades⁷.

Este tipo de agrupaciones, comenzó a difundirse después de la Segunda Guerra Mundial, aplicándose principalmente a los grandes emprendimientos petroleros, debido a su habilidad para adaptarse a la inversión compartida, distribuyendo el riesgo entre empresas con intereses en común.

Así, antes de la sanción de la Ley 22903, los acuerdos celebrados eran eficaces (respecto de las partes y de terceros) en atención a la existencia de los “contratos innominados” legislados en el art. 1143 del Código Civil.

A los efectos de otorgar un marco legal a estos emprendimientos, por lo general de notoria envergadura, se incorporaron al Capítulo III de la Ley de Sociedades Comerciales 19550, bajo la denominación “De los Contratos de Colaboración Empresaria” dos nuevos tipos de organización: las “Agrupaciones de Colaboración” y las “Uniones Transitorias de Empresas”.

Se observa claramente, que el legislador se preocupó, en remarcar en especial, la ausencia de personalidad societaria al establecer: “No constituyen sociedades ni son sujetos de derecho” (art. 367) las Agrupaciones de Colaboración: (art. 377) las Uniones Transitorias de Empresas (UTE).

Al respecto cabe señalar, que si bien la ley se ha ocupado de reglar el funcionamiento de dos de las formas colaborativas entre empresas jurídicamente independientes, no existe obstáculo, dentro de las reglas de libertad contractual, para que las empresas pudieran determinar de común acuerdo, como contrato atípico,

⁵ Ley 21.778 Contratos de Riesgo Petrolero, que establece que quedan exceptuados de la prohibición del art. 30 de la Ley de Sociedades Comerciales: “... los contratos de asociación, sociedades accidentales y toda otra forma de vinculación o participación que celebren las sociedades anónimas o en comandita por acciones sea entre sí o con empresas estatales, con el objeto de desarrollar tareas de exploración y explotación de hidrocarburos”.-

⁶ Vicchi, Juan Carlos: “Los Joint Ventures y otras formas asociativas empresarias como sujetos del impuesto sobre los capitales.- Rev. Impuestos T XXXVIII B, pág. 1667/68.-

⁷ Zaldívar: “Cuadernos de Derecho Societario”, T III, vol IV pág. 19-21(contrato típico).-

alguna otra forma de cooperación económica que no encuadre en las formas tipificadas .

Las figuras contractuales establecidas en la Ley, presentan la particularidad de que sus definiciones legales, se centran en la "finalidad de los correspondientes contratos". De las disposiciones legales surge, que las agrupaciones de colaboración se prestan a desarrollar todo tipo de actividades empresariales, en tanto se cumpla con la condición de que los beneficios recaigan directamente en el patrimonio de las empresas agrupadas o consorciadas. Por el contrario, las actividades de las UTE, se encuentran severamente limitadas, debiendo reducirse a obras, servicios o suministros concretos.

Lo cierto es, que conforme con la caracterización que la Ley de Sociedades hace de estas figuras, ambas constituirían normalmente sociedades comerciales, de no ser, porque la propia ley se encarga de apartarlas expresamente de la calificación y negarles la calidad de sujetos de derecho, sea para evitar los obstáculos o incertidumbres creados por el art. 30 de la Ley 19550, o bien para suministrar una estructura jurídica para relaciones que hasta ese momento se desarrollaban en contextos legales inciertos.

3. PRINCIPALES ASPECTOS CARACTERISTICOS .

Las UTE son: 1) Contratos transitorios; "debe ser considerada como un contrato de coordinación entre empresas o empresarios"⁸, 2) Contratos Nominados (art. 1143 del Cód. Civil) integrados por sociedades constituídas en el país y empresarios individuales domiciliados en el país, pudiendo también participar en ellos las sociedades constituídas en el extranjero. 3) no son sujetos de derecho, sino formas contractuales que deben ser inscriptas en el Registro Público de Comercio.

Al respecto, cabe mencionar, que si bien escapa a la temática que se intenta abordar, lo relativo a las UTE no inscriptas, es oportuno tener presente, que existen al respecto dos posturas doctrinarias opuestas: a) Postura sustentada por quienes consideran que aún frente a la falta de inscripción las UTE continúan siendo formas contractuales no alcanzando el status societario⁹; b) Corriente que sostiene que la falta de inscripción de tales contratos, importaría hacer aplicable el régimen de la sociedad accidental o en participación, cuando sus miembros no sean sociedades por acciones, o el régimen de la sociedad irregular cuando sus integrantes sean sociedades por acciones¹⁰. 4) Nos encontramos frente a métodos de agrupación de empresas o sociedades, de tipo horizontal que se dan cuando dos o más entes, coordinan sus actividades propias o emprenden una obra en común, pero manteniendo su independencia. 5) Se constituyen para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, prestado a un tercero, dentro o fuera del territorio argentino, sin que dicha relación conlleve la creación de una nueva empresa. Es importante destacar, que a diferencia de lo que ocurre con las

⁸ Zaldívar, Manóvil, Ragazzi: "Contratos de colaboración empresaria"; Ed. Perrot, agosto 1989, pág. 10.- (9) Zaldívar, Manóvil y Ragazzi, ob. Cit.

¹⁰ Favier Dubois (h), Eduardo: "La unión transitoria de empresa ¿es una sociedad irregular? DSE, N° 114, Errepar.-

agrupaciones de colaboración, en las que sus servicios no se dirigen al mercado, sino que se brindan en beneficio exclusivo de las empresas participantes, las Uniones transitorias de empresas, están dirigidas a prestar servicios, proveer bienes o realizar obras, etc. para terceros o compradores¹¹. Se trata de una nueva empresa autónoma (no una persona jurídica nueva) que actúa bajo una unidad de dirección y bajo una denominación distinta que las empresas que la integran. 6) Salvo disposición expresa en contrario, no se presume la solidaridad de las empresas integrantes de la UTE, ya que en el contrato, se permite la individualización en parcialidades, de las tareas a cargo de cada empresa, aunque las mismas se unan en un producto integral destinado al comitente. Sin embargo en la práctica comercial, suele ser muy frecuente que el comitente o tercero que contrata con una UTE, exija la solidaridad de todos sus integrantes; 7) Las empresas integrantes, deben contribuir a la formación de un fondo común operativo. 8) Representante único, con poderes suficientes de todos y cada uno de sus miembros para ejercitar los derechos y contraer las obligaciones pertinentes.

4. REGULACION LEGAL DE LOS GRUPOS DE COLABORACION EMPRESARIAL INDEPENDIENTE EN LOS ESTADOS PARTES DEL MERCOSUR.

4.1. Regulación específica

ARGENTINA: Agrupamientos de Colaboración (art. 367 de la ley 19550, modificada por la ley 22.903).

Unión Transitoria de Empresas (UTE) (art. 377 de la Ley 19.550, modificada por la ley 22.903).

BRASIL: Consorcios (art. 278 de la ley 6404/76).

URUGUAY: Consorcios (art. 501 de la ley 16.060/90).

PARAGUAY: Desde la unificación de los Códigos Civil y Comercial, no contiene normas en relación a estos institutos.

La ley 117/91 de Inversiones, reconoce las inversiones conjuntas entre nacionales y/o extranjeros bajo la modalidad del riesgo compartido (joint venture) u otras. No tiene personalidad jurídica y los derechos y obligaciones se rigen por lo acordado en el respectivo contrato.

Los asociados deben constituir domicilio en el país y cumplir con los demás requisitos establecidos en la legislación nacional (arts. 14 a 17). Por lo demás, han quedado en el ámbito de los contratos innominados regulados supletoriamente por los contratos análogos (arts. 669 y 670 Cód. Civil)¹¹.

4.2. REGIMENES GENERALES.

Los regímenes de las UTE y de los consorcios (de ambos países) son sustancialmente similares: a) carecen de personalidad jurídica, por lo que carecen

¹¹ Chalupowicz, Israel: "Las vinculaciones y agrupaciones empresarias y su situación con motivo de la Ley 22903" Rev. Información Tº XLIX.-

de patrimonio. b) no existe responsabilidad solidaria de sus miembros respecto de lo obrado por cada uno; c) los actos de los representantes se imputan a sus respectivos patrimonios y las adquisiciones si son comunes se rigen por las reglas de condominio; d) el objeto debe ser un concreto emprendimiento limitado en el tiempo; e) se exige un contrato escrito con un contenido mínimo, que regule la situación de las partes en varios aspectos; f) se prevé la inscripción en un Registro, sin precisarse las consecuencias de su omisión (12).

4.3. REGIMENES CONTABLES.

A) Agrupaciones de Colaboración: no requieren Balances; en virtud de los arts. 374 y 369 inc. 12 de la ley 19550/72 y sus modificacs., los administradores están obligados a presentar estados de situación anuales y en atención a sus actividades, llevar los libros adecuados.

B) Uniones Transitorias de Empresas (UTE): Los administradores deben llevar libros contables de acuerdo con la naturaleza e importancia de la UTE y con las formalidades exigidas por el Código de Comercio; deben llevar libro de Actas y en virtud del art. 378 inc. 12 deben confeccionar estados anuales de situación, que deben ser presentados ante IGJ, según RG. 8/90.

C) Consorcios: Brasil: según art. 279 incs. V y VI de la Ley 60404/76, el régimen contable es el fijado en el contrato.

Uruguay: No está previsto en forma específica. Rigen al respecto las normas contables generales del obligado a rendir cuentas y libros en atención al tipo de actividad.

4.4. NORMAS DE EMISIÓN DE COMPROBANTES.

A las UTE, le son aplicables las normas de emisión de comprobantes de la RG 3419/91. La Dirección General Impositiva ha resuelto mediante dictámen, que es la UTE quien debe certificar y facturar los trabajos por ella efectuados, puesto que el sujeto obligado a la emisión de comprobantes, es quien realiza las operaciones.

5. RELACION ENTRE LEY SOCIETARIA Y LEY FISCAL. PERSONALIDAD TRIBUTARIA.

Sabido es, que la legislación de fondo les niega personalidad jurídica a las UTE. Sin embargo, no acontece igual respecto de la legislación tributaria nacional.

En atención a lo expuesto, nuestro derecho establece la siguiente disyuntiva normativa, con respecto a las UTE: a) Según la legislación de fondo, Ley 19550/72 y sus modificacs., no son sujeto de derecho, de conformidad a la letra del art.

¹² Favier Dubois, Eduardo M.: "Agrupamientos independientes en el Mercosur: Joint Ventures, Uniones Transitorias de Empresas y Consorcios frente al Régimen Societario"; en Derecho Societario Argentino e Iberoamericano; Ed. Ad Hoc, pág. 696.-

377. b) En virtud de la legislación tributaria, Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones.) adquieren la calidad de sujeto de derecho, de conformidad a lo expresado en el art. 15 inc. c). De lo establecido en las citas legales¹³ surge cuál es el parámetro a considerar a los efectos de determinar si tales agrupamientos son sujetos pasivos del gravámen. Dicho parámetro es “la atribución del hecho imponible”, ya que el mismo puede ser perfeccionado por la UTE o agrupamiento, a nombre propio o por cada uno de los socios o partícipes de dichos agrupamientos. En consecuencia, las UTE, serán consideradas contribuyentes si así lo disponen expresamente las leyes de los distintos gravámenes nacionales en vigencia.

Es importante aclarar, que la comisión redactora de la Ley 22903/93¹⁴ al incorporar a la primitiva ley de sociedades comerciales, este tipo de contratos, consideró oportuno señalar: “que el régimen de los contratos de colaboración empresaria está ligado sin dudas, a un tratamiento impositivo que los fomente...” cuestión aún pendiente, como se demostrará más adelante.

Debe señalarse, que las legislaciones que han tratado el funcionamiento de estos emprendimientos comunes”, han intentado armonizar la legislación de fondo aplicable a los mismos, con las necesidades y conveniencias económicas.

La legislación que regula todos los aspectos de su actuación, debe considerar los efectos positivos que estas formas de actuación de los entes económicos, produce sobre la economía de la sociedad y especialmente sobre el flujo de negocios, posibilitando proyectos que, seguramente no resultarían viables de otra forma.

La legislación en materia fiscal, no puede mantenerse ajena a estos objetivos, y menos aún cuando la legislación de fondo admite y propicia el funcionamiento de las UTE, procurando su tipificación legal con regímenes específicos en algunos casos y suministrando marcos generales de la ley para los restantes.

Es de destacar, sin embargo, que la legislación tributaria que afecta a estos agrupamientos empresarios, (en especial en Argentina y Brasil, que en virtud de sus regímenes Federales de Gobierno, poseen distintos niveles impositivos, lo que ha llevado en la práctica a la existencia de un sinnúmero de situaciones de presión fiscal interna de cada país y que ante la existencia de este tipo de agrupaciones transfronterizas, se ve agravado produciendo casos de doble y triple imposición fiscal) ha pecado en muchos casos de “excesos de voluntad reglamentarista” que conspira contra el desarrollo de los negocios, produciendo en muchos casos distorsiones que vulneran la neutralidad que caracteriza a dichos tributos, afec-

¹³ Art. 15 inc. d) Ley 11683/78: “las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior (personas jurídicas y otras entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho) y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unos y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible”.- Asimismo, el Boletín de la D.G.I. N° 333 respecto del mismo inciso expresado, establece: “En esta categoría, están comprendidas las asociaciones, fundaciones y las sociedades que no estén consideradas en la legislación civil y comercial.- Entes que carecen de personalidad jurídica según el derecho privado (por ej. Sociedades de hecho y sociedades irregulares, uniones de profesionales, consorcios, etc.).-”

¹⁴ Exposición de motivos de la Comisión de Juristas para la reforma de la Ley de Sociedades Comerciales, compuesta por los doctores: Jaime L. Anaya; Enrique M. Butty; Horacio P. Fargosi; Aníbal Etcheverry; Juan

tando en forma significativa la toma de decisión en la conveniencia de elección de estas figuras¹⁵.

Por el contrario, en otros impuestos, la legislación fiscal se ha mantenido neutral, cobijando a esta figura dentro de sus normas generales¹⁶.

Será motivo de estos apartados, realizar un repaso de la situación fiscal que afecta a las UTE, haciendo hincapié en los efectos económicos que producen las normas fiscales en vigencia en los países miembros, más que un análisis técnico de las normas específicas, el que se encuentra a cargo de profesionales en las Ciencias Económicas.

6. AUSENCIA INICIAL DE TRATAMIENTO IMPOSITIVO ESPECIFICO.

A pesar de la reforma realizada a la ley de Sociedades Comerciales 19.550/72 por la ley 22.903, en virtud de la que expresamente se les niega el carácter de sujetos de derecho a las joint venture, tipificadas en los arts. 367 y siguientes y a las UTE, arts. 377 y cons., lo que debe también hacerse extensivo a cualquier otra forma no tipificada de agrupamientos empresarios, las normas impositivas, durante años no hicieron alusión a estas formas contractuales.

Ello obedeció, a que el legislador entendió que no era necesaria ninguna norma, porque las normas existentes con carácter general permitían solucionar los problemas fiscales; se aplicaban las normas fiscales inherentes a los contratos, es decir, se mantenía en cabeza de cada uno de los integrantes del agrupamiento los derechos y obligaciones que les caben, computándolos en función a su participación en el interés conjunto..

6.1 Soluciones fiscales adoptadas según la tradicional clasificación de impuestos:

Directos e Indirectos.

6.1.1. Impuestos directos.

A) Impuesto a las Ganancias.

Argentina Ley 20628 (t.o. en 1986)

El impuesto, alcanza a los resultados de cada uno de los integrantes de la UTE, en función de las participaciones que posean, no gravando directamente la Unión, puesto que no son formas societarias, sino contractuales. Ante el supuesto de que el integrante de la UTE, sea una sociedad constituida en el extranjero, la Ley 19550, obliga a cumplir con los requisitos del art. 118. De esta forma, tributará como contribuyente del art. 69 inc. c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es

C. Palmero y Enrique Zaldívar.-

¹⁵ Referencia en particular, a los impuestos al Valor Agregado e Ingresos Brutos (en algunas provincias en el caso de nuestro país) y a los impuestos equivalentes en los demás países miembros.-

decir, la alícuota del 33%. A pesar de sus modificaciones, no se incluyó norma alguna con respecto a las figuras de agrupamientos de colaboración¹⁷.

Es importante destacar, que con fecha 9/1/98, fue publicada la Resolución Técnica N° 14 titulada: “Información contable de participaciones en negocios conjuntos”, en la que se establece, que las UTE deben confeccionar sus estados contables de forma tal que reflejen el patrimonio en condominio de los participantes y los resultados del negocio común, de esta forma, cada uno de los participantes, podrá utilizarlo como base para reflejar en sus propios estados contables su participación en ellos. A estos efectos, adopta el método de la consolidación proporcional, para exponer la participación en el negocio conjunto (contratos de colaboración empresaria) en donde cada partícipe tiene control sobre su participación en los futuros resultados, como consecuencia de poseer una parte proporcional de los activos y pasivos del ente.

2. Brasil: Dec. 85.450/80 y sus modificaciones. (Impuestos a las rentas y ganancias de capital (IR) y la tasa sobre los productos industrializados (IPI) son recaudados por el gobierno federal. Sujetos pasivos, al igual que en Argentina, las sociedades integrantes del agrupamiento.

3. Uruguay: Dec. 534/91 y sus modificaciones. Impuesto a las rentas de la Industria y Comercio (IRIC). Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) y el Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO). Sujetos pasivos: las empresas. Están exceptuados del IRIC las rentas obtenidas por inversores del exterior por los depósitos en la banca off shore, según dec. ley 15322.

4. Paraguay: Ley 125/91 y sus modificaciones (Impuesto a la renta). Son contribuyentes, la Empresa privada (arts. 3 y 4). Debe tenerse presente asimismo, las exoneraciones derivadas del “Régimen de Incentivos para la promoción de Inversiones Nacionales o Extranjeras” (ley 60/90) de la promoción del desarrollo económico.

B. Impuestos Patrimoniales:

1. Impuesto a los Activos:

1.1 Argentina (Ley 23.760 y sus modificacs.) Actualmente derogada.

Dicha ley, en su art. 4° inc. i), sin embargo, establecía expresamente la forma en que cada participante en estos agrupamientos debe valorar su participación en los mismos, con lo que quedaba de manifiesto, que el sujeto pasivo de este impuesto, era el participante y no la joint venture o la UTE.

En el caso de UTE, constituídas por sujetos del exterior, el representante de la unión, deberá actuar en carácter de responsable sustituto.

1.2 Brasil: este impuesto no está previsto en la ley brasileña. Existe en el proyecto de reforma tributario el impuesto sobre los activos de la persona jurídica, que se toma como pago a cuenta del impuesto a la renta a una tasa del 2%.

1.3- Uruguay: Impuesto al patrimonio. Dec 534/91. Sujetos pasivos las empresas quedando exonerada la banca off shore.

1.4. Paraguay: No está previsto legislativamente.

2. Impuesto a los bienes personales.

¹⁶ Impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.-

2.1 Argentina:

Respecto de este impuesto, observaremos que si bien en forma indirecta (art. 22 inc.g) se siguen los lineamientos marcados por la ley de fondo, en el sentido que la empresa unipersonal que resulte partícipe de un joint venture o una UTE, deberá recoger su participación en los activos del agrupamiento a los efectos de que dicha parte sea declarada por la persona física titular de la empresa, dentro de su liquidación global del impuesto sobre los bienes personales¹⁸.

2.2 Brasil: No se encuentra regulado.

2.3 Uruguay: No se encuentra regulado.

2.4 Paraguay: No se encuentra regulado.

Puede concluirse, que la legislación fiscal en materia de impuestos directos, se sigue claramente la orientación de la legislación de fondo (arts. 367 y 377 de la Ley de Sociedades Comerciales) en el sentido de no atribuirles personalidad jurídica ni tributaria a los agrupamientos no societarios.

6.1.2 Impuestos Indirectos.

A) Impuesto al Valor Agregado (IVA).

1) Argentina: Ley 20.631/73 y sus modificaciones.

La inexistencia inicial de normas expresas sobre estos agrupamientos, hizo observar que no era gravado con dicho impuesto el agrupamiento UTE, sino sus respectivos integrantes, a los cuales se imputaban en la proporción que le era aplicable, los débitos y créditos fiscales del agrupamiento.

Sin embargo, en el año 1988, la Dirección General Impositiva (D.G.I) emitió una circular N° 1183/88, en la que el organismo fiscal, con exclusiva referencia a la UTE y apartándose de la voluntad del legislador de no conceder personería jurídica a estos agrupamientos, expresó lo siguiente: “Ante consultas formuladas y a los efectos de precisar el tratamiento tributario que frente al impuesto al valor agregado, corresponde dispensar a las Uniones transitorias de empresas- regladas por los arts 377 y siguientes de la ley 19550, t.o.

Dec. 841/84- se aclara que dichos entes resultan, por sí mismos, sujetos pasivos del mencionado gravámen, advirtiéndose en este aspecto, que las sociedades y/o empresarios miembros, son terceros respecto a ellas” . Agrega dicha norma:... “ consecuentemente, a los mencionados responsables, les son aplicables todas las disposiciones legales previstas en las normas vigentes del impuesto al valor agregado, siendo oportuno señalar que, a efectos de la liquidación del tributo, la generación del débito fiscal y el derecho al cómputo del crédito fiscal están supeditados a la realización de operaciones gravadas que efectúen en su nombre” (en la realización de operaciones gravadas con este impuesto, nacería la obligación de inscripción de la UTE.

¹⁷ Dec. 649/1997 (11/7/97)- B.O. 6/8/97.-

¹⁸ art.4 (segundo 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 algunas de las situaciones previstas en

Resultaba así notoria la colisión con la interpretación fiscal generalizada que venía siendo aplicada y asimismo con las normas vigentes para los impuestos directos.

Debe aclararse que dicha norma tenía carácter restringido a la forma contractual UTE, con lo cual dicha aclaración importó la no aplicación extensiva a otras formas de joint venture tipificadas en el art. 377 de la Ley de Sociedades Comerciales.

El fisco continuó avanzando y logró a fines de eliminar toda duda al respecto, que fuera modificada la propia ley del IVA (a través de la Ley 23.765/90 en su art. 4º) (16) que incorporó como sujetos pasivos del gravámen, a todo agrupamiento no societario, tipificado o no, en forma independiente de los respectivos partícipes, quienes pasaron a ser fiscalmente (pero no jurídicamente) “terceros frente al agrupamiento”.

Luego de la implementación del criterio del fisco a través de una norma de rango legal, abarcativa de todas las formas en las que puede manifestarse una joint venture, no subsistió duda alguna de que la intención del legislador fue apartarse de la legislación de fondo creando una figura ad hoc, de utilización únicamente con carácter tributario para dicho impuesto.

Nos encontramos así, frente a la manifestación de la autonomía de las normas del derecho tributario, el cual faculta al legislador a apartarse de la legislación de fondo para delimitar el hecho imponible de los tributos.

La existencia de los agrupamientos de colaboración como sujetos pasivos de IVA, debe ser interpretada con exclusiva aplicación a la cuestión tributaria¹⁸.

Podemos afirmar que se trata de una ficción creada por ley tributaria (art. 7 de la ley 11.683 t. o en 1978 y sus modificacs.)¹⁹.

Si analizamos los efectos producidos por esta modificación a la ley fiscal, que la contrapone a la ley fondo, se advierten grandes distorsiones .

La vulneración a dicho principio, producida con motivo de considerar sujetos pasibles del impuesto al agrupamiento no societario, en vez de mantener la titularidad en cabeza de los sujetos de derecho que realizan sus actividades colaborando entre sí, mediante un contrato de UTE o de joint venture, produce efectos negativos sobre la actividad económica.

Esta situación, obliga a determinaciones y declaraciones juradas independientes por parte del representante de cada agrupamiento, en nombre de ésta, en forma separada de las que corresponden a cada co-venturer.

Para ello, cada agrupamiento debe inscribirse en el IVA ante la DGI, con un N° de CUIT “propio y exclusivo para dicho impuesto”, por cuanto las normas aplicables en el caso de impuestos directos (ya citados) no les otorgan el carácter de sujetos pasivos, por lo que no deben inscribirse en dichos impuestos²⁰.

La discordancia existente entre las normas del IVA y los restantes impuestos, provoca dificultades técnicas en el funcionamiento de los impuestos (por lo general, los emprendimientos de alto riesgo, como los mineros, y los de gran envergadura, como la construcción de diques, adoptan esta forma contractual, que se ca-

el párrafo anterior...(operaciones que generan la calidad de sujeto de quien las realiza).-

¹⁹ art.7 LPT: “ El Director General está facultado para impartir normas generales obligatorias par los responsables y terceros en las materias en que las leyes autorizan a la Dirección General para reglamentar la situación de aquellos frente a la administración...”.-

racteriza por contar con créditos fiscales elevados en el inicio de sus actividades, que no se pueden compensar hasta que no se generen débitos fiscales varios meses después, siempre y cuando el negocio haya sido exitoso. En caso de fracasar, esos créditos fiscales se pierden. Es en este punto, donde se observa con nitidez, que no se ha cumplido con aquella premisa señalada por la comisión redactora de la Ley 22903, al mencionar que sobre el régimen de los contratos de colaboración empresaria, “se diseñaría un marco impositivo que los fomentase”; muy por el contrario, el actual tiende a desalentar la adopción de estas formas contractuales, produciendo así, efectos negativos sobre la actividad económica.

B. INGRESOS BRUTOS (Impuesto provincial a las actividades económicas).

Después de la adopción del criterio expuesto, por parte de la ley de IVA, determinadas provincias incluyeron en sus respectivas legislaciones fiscales la figura de la “personalidad tributaria de los agrupamientos no societarios” con aplicación sobre los ingresos brutos.

En este impuesto, las distorsiones producidas en el IVA, se ven gravadas y aumentadas por su característica de impuesto en cascada, lo cual aumenta o multiplica el impuesto²¹.

El hecho imponible en este impuesto, se configura con todos sus elementos en el momento en que el bien o servicio resulte económicamente transferido a los terceros contratantes o adquirentes, ya sea por el agrupamiento en acto conjunto representado por la sociedad operadora o por cada uno de los co-ventures una vez recibida la asignación (no grabada por este impuesto) de dicho bien o servicio de parte del agrupamiento.

En dichos casos, dependiendo de si las ventas o transferencias a terceros son realizadas por el agrupamiento o por cada uno de sus integrantes, el sujeto pasivo en aquellas provincias que tengan prevista la calidad de sujeto para el agrupamiento, será el conjunto (para lo cual se inscribirá ad hoc como contribuyente) o cada una de las empresas que realiza la venta a título propio.

La mayoría de los Códigos Fiscales de las Provincias, los consideran expresamente sujetos pasivos del impuesto (ejs. Provincia de Mendoza art. 163 del C.F.; Bs. As. Arts. 13 y 137 del C.F.; Córdoba art 27 ins. 4) del C.F.; Entre Ríos art. 14 del C. F.; Santa Fe arts. 11 y 122 del C.F.; Corrientes, art. 18 del C.F.; Capital Federal art. 10 de la Ordenanza Fiscal).

Es oportuno recomendar, que la legislación, debería eximir las transacciones efectuadas por los empresarios participantes con la unión y gravar solamente las efectuadas por aquélla, cuando es ésta la que perfecciona el hecho imponible a nombre propio. Dicha eximición, debería también extenderse a las transferencias realizadas por el ente a los socios participantes, cuando son ellos quienes realizan las ventas de los productos o servicios obtenidos a través de la gestión del agrupamiento.

Si es la realidad económica, la que debe regir la interpretación de las normas tributarias, ella nos indica, que nos encontramos ante un impuesto en cascada, lo

²⁰ Lisicki Elías y Litvin César: “El IVA y las UTE”; Rev. Impuestos Tº XLVII, pág. 814.-

que ocasiona una “excesiva carga tributaria que desalentaría la utilización de la modalidad de los agrupamientos, relegando, reitero, el espíritu de la Ley de Sociedades Comerciales”; sumado a ello, debe considerarse también los casos de doble imposición tributaria.

Cabe recordar al respecto, que con fecha 12/8/93, fue firmado por los gobernantes de las distintas Provincias, el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento, por el que se acordó la adopción de políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales y que fuera luego ratificado por las distintas provincias. A través de este Pacto, las Provincias se obligan a derogar en sus jurisdicciones: el Impuesto de Sellos; Modificar el Impuesto a los Ingresos Brutos; modificar el Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria y el Impuesto a los Automotores, con lo que se espera, que en atención a la necesidad de armonizar las políticas macroeconómicas internas, a fin de proceder luego a la armonización correspondiente a nivel mercado, se puedan ver solucionados los inconvenientes impositivos que se les plantean a estos agrupamientos, para su fomento.

6.1.2.1 Impuesto al valor agregado en los demás países socios del Mercosur.

1. Brasil. Lo recaudan los gobiernos estaduales.

No alcanza a los productos no industrializados y a los semielaborados.

Aplican el IPI (Impuesto a los productos industrializados) a nivel federal o de gobierno central, con lo que se completa la imposición a los consumos²².

Aplican asimismo el ICMS (Impuesto a la circulación de la mercadería) que se aplica a los bienes muebles y sólo a los servicios de transporte y comunicaciones.

2. Uruguay: similar a la Argentina, pero se excluye a los pequeños contribuyentes, que pasan a tributar IVA presunto (con menor alícuota).

3. Paraguay: (Libro III Impuesto a los consumos -julio 1992)

Sujetos pasivos las sociedades, con exclusión de la intermediación financiera regulada en la Ley de Bancos. Alícuota reducida 8%.

6.1.2.2 Impuestos generales sobre los consumos en los demás países miembros del Mercosur.

1. Brasil: Este impuesto no existe. Sin embargo existen dos impuestos con características similares: a) Fin Social: (contribución para la seguridad social). b) Pis Pase: gravámen en cascada (alícuota menor 0.65%).

2. Uruguay: No posee impuesto similar.

3. Paraguay: No posee impuesto similar.

La Argentina debería eliminar este impuesto o modificarlo ya que se encuentra en total desventaja, respecto del mismo, con sus pares dentro del Mercado.

²¹ Eidelman, José: “Contratos de Colaboración Empresaria”; Doctrina Tributaria Errepar T° V.-

²² Ferro Ilardo, Susana y Santamará, G.: “Aspectos Tributarios del proceso de integración Latinoameri-

7. RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

Las UTE, son responsables de cumplimentar las cotizaciones previsionales de su personal²³. Se considera “empleador” a la persona física o conjunto de ellas, o jurídica, tenga o no personalidad jurídica propia, que requiera los servicios de un trabajador. Por tal razón, las UTE pueden ser empleadores, al contratar a su propio personal.

8. SISTEMA FISCAL Y COMPETITIVIDAD.

La década del '80 mostró un desempeño muy insatisfactorio de las economías de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, países socios del Mercosur.

A partir de la política económica de estabilidad, implementada en los países de Argentina y Brasil, mediante la aplicación de sendos planes, específicamente, el Plan de Convertibilidad en el primero y el plan Real en el segundo, (basadas en la convertibilidad de la moneda y el equilibrio fiscal) y de reformas estructurales (apertura, redefinición del papel del Estado, desregulación, privatizaciones) los principales indicadores invierten la tendencia declinante.

Sin embargo, cabe señalar, que la evolución futura favorable, de todos modos, sigue estando unida a la mejora de las condiciones de competitividad de la economía de nuestros países y nuestras posibilidades de crecimiento están ligadas a una inserción en la economía global, que desde la crisis asiática, se encuentra sumamente castigada, sometiendo a los distintos mercados, a una alta inestabilidad.

Las economías de nuestros países, deberán ponerse a tono con las exigencias de competitividad de la economía mundial. Dentro de ellas, el sistema fiscal, juega un papel significativo.

Debe tenerse presente, que las “posibilidades de un país para ingresar exitosamente en el comercio exterior, están dadas por las ventajas comparativas que posea”.

La competitividad, desde un punto de vista estático, importa la extensión del concepto de eficiencia en la asignación de recursos, al campo del intercambio internacional.

Desde un punto de vista dinámico, (en el contexto de la globalización) es un concepto más amplio, en el cual la intencionalidad de los agentes intervinientes, es decir: empresarios y gobernantes, juega un rol fundamental y se transforma en un concepto cambiante.

Sobre la competitividad actúan factores externos e internos. Los primeros dependen de las características y condiciones de los mercados internacionales. Los segundos, están determinados por los elementos que afectan a la “eficiencia” y por ende, a las “posibilidades de competir en el ámbito internacional”. Dentro de estos últimos podemos distinguir: aquellos que dependen de las políticas públicas y aquellos que están vinculados a las empresas productoras de bienes y servicios.

cana.- Empresa binacional argentino-brasileña.- Ed. Jurídicas Cuyo, Mendoza 1995.-

²⁴ Ferro Ilardo, Susana: “Incidencia de las normas societarias sobre la organización societaria y contrac-

Las políticas públicas, influyen de manera compleja sobre la competitividad. En particular, el sistema fiscal, cuyo volumen absorbe más de un cuarto del producto nacional, juega un rol significativo.

La mayoría de los economistas concuerdan, en que a partir de un cierto nivel de actividad pública, y por lo tanto “de presión fiscal”, su aumento perjudica la productividad de la economía y sus posibilidades de crecimiento.

A mayor actividad del sector público, mayor es la presión fiscal y mayor la diferencia entre los precios brutos y netos de impuestos de los bienes, servicios y factores de producción.

Tener en cuenta la realidad tal cual se manifiesta, y simultáneamente objetivos globales; revalorizar el orden normativo y entender que un modelo tributario siempre es instrumental y no una categoría dogmática no susceptible de modificación o ajustes significativos.

Una propuesta racional, debe coordinarse con las políticas monetaria, crediticia y de balance de pagos y ponerse al servicio de un crecimiento equilibrado como presupuesto de la estabilidad monetaria.

Debe tenerse presente, que el incremento de la presión fiscal, conspira contra la acumulación de capital tan necesario en el momento presente²⁴.

La expresión “impuestos empresariales” (o fiscalidad empresarial o societaria) señala la actuación de las empresas como meras intermediarias en la recaudación de impuestos que finalmente inciden sobre las personas. Ello implica, que aunque las empresas no sean contribuyentes en sí mismas porque los impuestos serán finalmente soportados por los consumidores finales, (trabajadores, propietarios del capital o directivos) las decisiones empresariales pueden “se verán afectadas si la tributación afecta los costos relativos de insumos, servicios, factores de la producción o alternativas de financiamiento.

Cuando los socios, o las sociedades que integran el “agrupamiento” se vean obligados a entregar al fisco parte de su renta vital, la “perversa traslación a los precios” se produce como alternativa de la evasión o de la quiebra.

Esto nos demuestra, que el sistema impositivo no es un sistema autónomo, desentendido del contexto general en que se encuadra, por lo tanto para su viabilidad deberán implementarse políticas a los medios económicos con que se cuenta.

8.1. Reforma Tributaria.

El proyecto de Reforma Tributaria se elevó al Congreso en las primeras horas del día 30/3/98, en donde a pesar de todo lo expuesto, se incluyen modificaciones a todos los impuestos y creación de dos impuestos que alcanzan tanto, al endeudamiento como a los activos de las empresas.

Los lineamientos generales, en atención a la figura que nos ocupa, son los siguientes: a) Impuesto al Valor Agregado: se establecen des alícuotas: 10,5% y 27%. b) Aportes patronales: se reducen en un 10%, la incidencia final depende del lugar geográfico en que se encuentre la empresa; c) aumento de las alícuotas

tual”; Derecho Societario y de la Empresa; Ed. Advocatus, Córdoba 1992, Tº III, pág. 229.-

²⁵ Esquema esbozado por el Secretario de Industria, Comercio y Minería de la Nación, Dr. Alieto Guadani, en su exposición “ El nuevo escenario económico: la necesidad del consenso”, brindada en la Convención de ADEBA 18/20 de mayo de 1998.-

de los impuestos internos (que son impuestos distorsivos y regresivos); d) Impuesto a las Ganancias: se eliminan las exenciones; la tasa máxima del impuesto, se elevará al 35%; e) Impuesto sobre los intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento financiero: constituyéndose como sujetos pasivos de este impuesto, los tomadores de préstamos y/o emisiones de Obligaciones Negociables, salvo las entidades comprendidas en la Ley 21.526, en determinadas operaciones. f) Impuesto a los Activos: regirá por diez años y lo pagarán las empresas, explotaciones unipersonales y las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles. ; la tasa del impuesto será del 1%, pudiendo computarse como pago a cuenta del impuesto a las ganancias en los dos ejercicios siguientes, en el caso de no arrojar ganancias suficientes. g) se adecua el impuesto a los bienes personales, para compatibilizarlo con el impuesto a los activos.

Observamos, que si bien las empresas, se verán beneficiadas por la reducción de los aportes patronales, se les reimplementa un impuesto a los activos, respecto del cual los emprendimientos no aparecen exentos y se aumenta en un dos por ciento la alícuota del impuesto a las ganancias y también en los intereses, en los que tampoco los emprendimientos dejan de ser sujetos pasivos. Las empresas que se endeuden en el país, pagarán un impuesto sobre los intereses, pero verán un beneficio, por la rebaja del IVA, en este caso del 21% al 10,5%, con lo que se afectará a las empresas que tengan mucho crédito fiscal como ocurre con estos agrupamientos, sobre todo en el inicio de la actividad, pues ahora, de prosperar la reforma, no tendrán como descargarlo.

9. CONCLUSIONES.

1. Un elemental criterio de razonabilidad indicaría, que de no existir razones de peso para variar el enfoque utilizado por la ley de fondo, las normas tributarias deberían procurar una adecuada coordinación en el tratamiento de “estas figuras” a los diversos fines.

2. Quienes tienen a su cargo la elaboración de la normativa tributaria, deberán tener presente, que la necesidad de constitución de los agrupamientos, deviene de exigencias contractuales o de pliegos licitatorios, impuestas por entes contratantes de las obras o emprendimientos, en muchos casos entidades gubernamentales, que ven en los agrupamientos de empresas una forma de facilitar los esfuerzos individuales de cada una de ellas para el objetivo propuesto, y un mecanismo para establecer responsabilidades solidarias o mancomunadas que previenen la posibilidad de falencias o incumplimientos de las obligaciones.

3. A los fines expuesto, considerar que en nuestros países estas figuras llevan a cabo emprendimientos de diverso carácter: exploración y producción de hidrocarburos, proyectos viales, proyectos de transporte, licitaciones de provisión de sistemas informáticos, proyectos de construcción de inmuebles civiles, tareas de mantenimiento y reparaciones de inmuebles, etc.

4. Analizado el panorama general de actuación de estos agrupamientos, como expresión de actitudes colaborativas entre empresas jurídica y en la mayoría de veces económicamente independientes, cabe formular el siguiente planteo: ¿co-

responde a la ley fiscal adentrarse en regulaciones respecto del funcionamiento de estos contratos de colaboración empresaria? o por el contrario ¿ resulta suficiente la norma general que surge de la legislación de fondo, adecuadamente interpretada a la luz de las disposiciones propias de la ley de cada tributo en particular?. Considero al respecto una respuesta afirmativa respecto del segundo interrogante. La ley 22.903 (modificatoria de la ley 19.550) ha expresado en la Exposición de Motivos de su mensaje acompañatorio, un objetivo claro: "...posibilitar la cooperación o colaboración entre empresarios, constituyendo asimismo una primera etapa hacia formas más compleja o extensas de complementación, manteniendo intacta la personalidad y la autonomía de las participantes". El tratamiento tributario en el orden nacional, provincial y municipal, deberá ser claro y preciso, permitiendo cumplir el anhelo de los integrantes de la comisión.

5) En virtud de lo expuesto, la tarea fiscal facilitadora, debe consistir en respetar a estos contratos su característica de neutralidad, sin normas específicas para ellos, respetando y preservando su carácter de entes "transparentes", que importa resguardar en cabeza de los participantes de cada UTE, todos los atributos determinativos de los hechos imposables de la totalidad de los gravámenes.

A efectos de que esta voluntad se vea reflejada, es necesario que el legislador fiscal, en materia de los impuestos de IVA e Ingresos Brutos, en las provincias donde se los establece como sujetos pasivos a estos agrupamientos no societarios, adapte las normas de los mismos, reconstituyendo la personalidad fiscal, en cabeza de los partícipes en estos emprendimientos.

6. Realizada esta tarea, ello importará garantizar la neutralidad de los impuestos indirectos al igual que ocurre con los directos, y de esta forma se coadyuvará al logro de la función económica reservada a estas formas de actuación empresarial, que el autor de la ley de fondo ha querido facilitar y que la norma tributaria obstaculiza.

7. La integración de una economía en un espacio económico mas amplio (globalización) importa una limitación de las posibilidades de la política económica interna, en general y de la política fiscal en particular.

La aplicación del espacio económico provoca un aumento en la movilidad de los factores productivos y una mayor competencia en los mercados financieros y de bienes y servicios. Como consecuencia de ella " las opciones fiscales, de cada país se restringen por sus efectos sobre la competitividad, frente a la conducta de los otros países actualmente más estrechamente relacionados.

8) Hoy la consigna es "ocupar un lugar en el mundo" . A través de la conformación del Mercosur, se ha ingresado en una etapa de plena inserción en la economía mundial. En siete u ocho años, los sectores productivos enfrentarán un entorno altamente competitivo y muy exigente.

9) Saber, que nos encontramos atravesando un nuevo escenario económico: "el de la política económica denominada "del nuevo consenso" (sabido es, que los consensos sociales, varían en función de las distintas realidades, prioridades y desafíos que enfrenta una sociedad en un momento de su historia). En este contexto, sólo generarán "consenso social" aquellas ideas que demuestren sentido común y cierta razonabilidad.

Los cambios políticos, económicos y sociales sin precedentes, de alcance histórico, que ocurren también en la región desde fines de la década del '80, sumados

a la globalización de los mercados, habrían de tener un impacto formidable y permanente, sobre las empresas del sector público y privado.

10) En el contexto de la acelerada e implacable transformación global, el mercado fue exigiendo una franja amplia de sectores económicos y de compañías que necesitaban y necesitan otras soluciones, para poder ejecutar y pagar el costo de su propia transformación. Es decir, hacían y hacen falta, otros instrumentos o el perfeccionamiento de los existentes, como es el caso de los agrupamientos de colaboración y entre ellos, la figura que nos ocupa: las UTE.

11) No es magia, combinar los elementos necesarios para el funcionamiento de estos “instrumentos de técnica jurídica”. Requiere saber, percibir, ver, planear, unir, subsanar las debilidades y transformarlas en fortalezas; saber implementar y sobre todo, no ceder a desviaciones del legislador de turno. Lo verdaderamente importante, es que estos “instrumentos” crezcan y logren un lugar en el futuro, coadyuvando así, al crecimiento económico de la región. La política económica del nuevo consenso importa: a) crecer resguardando la estabilidad macroeconómica; b) Promover al sector privado, como motor principal de la actividad económica. c) establecer sólidos y fluidos vínculos con el mundo a través del Mercosur; d) Aprovechar todos los recursos productivos desperdiciados a lo largo de décadas (minería; forestal; gas). e) asegurar la transparencia y competitividad de los mercados²⁵.

12) En este contexto económico, debemos tener presente que: a) los tributos deben permitir alcanzar la recaudación necesaria para hacer frente a las erogaciones del Estado, a efectos de cumplir con los objetivos de política macroeconómica del gobierno. b) El sistema impositivo, debe procurar minimizar las interferencias con el funcionamiento del mercado; c) los impuestos deben ser simples, de modo tal de facilitar su recaudación y predecibles, evitando en la medida de lo posible, cambios reiterados bruscos en sus montos y estructuras.

12) Recordar que al legislar sobre estas nuevas formas de actuación negocial que constituyen “instrumentos para la realización del proceso de integración” no podemos dejar de lado el saber que “este proceso surge como solución económica “por lo que, se torna necesario asumir un compromiso ideológico, filosófico frente al hombre sudamericano, para que “la deuda social que se generó a lo largo de este siglo con profundización en la pobreza, sea saldada reivindicando la dignidad de los hombres, no como recursos o consumidores , sino como “seres humanos”.

“ Es la velocidad en sí, la que urge a un cambio en la toma de decisiones. No se pueden continuar aplicando soluciones del siglo XX a problemas del siglo XXI”.

²⁵ Esquema esbozado por el Secretario de Industria, Comercio y Minería de la Nación, Dr. Alieto Guadani, en su exposición “ El nuevo escenario económico: la necesidad del consenso”, brindada en la Convención de ADEBA 18/20 de mayo de 1998.-