

**UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS. PARTICULARIDADES  
JURÍDICAS, IMPOSITIVAS Y CONTABLES**

*Susy Inés Bello Knoll  
Claudia Golubok  
Pablo Sergio Varela*

**PONENCIAS:**

1. Se aplican a las UTES las disposiciones especiales de los arts. 377 a 383 de la Ley de Sociedades Comerciales, y en casos particularidades y restrictivos, por analogía, las disposiciones generales de la Ley de Sociedades.

2. Todas las sociedades constituidas en el país pueden constituir UTES: civiles y comerciales, incluso sociedades en participación, regulares o irregulares, de economía mixta, sociedades del estado, sociedad con participación estatal mayoritaria. No pueden formar parte las asociaciones, fundaciones, cooperativas y mutualidades.

3. La UTE tiene el carácter de empleadora y no es solidaria laboralmente con los partícipes.

4. Las agrupaciones de colaboración y las uniones transitorias de empresas deben confeccionar Estados Contables que muestren el patrimonio en condominio de los participantes y los resultados del negocio en común en base a las registraciones en libros, Diario e Inventarios y Balances, de acuerdo a las formalidades del Código de Comercio.

5. En los estados contables del negocio conjunto, aquellos bienes acerca de los cuales la UTE sólo tenga un derecho de uso, pero no la titularidad jurídica, no deberán ser reconocidos como activos.

6. Asimismo no deberán incluirse aquellos aportes en bienes intangibles que, de acuerdo con las normas contables vigentes, no estuvieran reconocidos previamente en la contabilidad del aportante.

7. Los participantes en negocios conjuntos deberán presentar como información complementaria, el estado de situación patrimonial y de resultados de cada negocio conjunto, y un detalle de la participación incluida en cada uno de los rubros de sus Estados Contables.

8. Dicha información podrá presentarse en las notas a los estados contables, donde se detalla la composición de los principales rubros, según lo establece la Resolución Técnica N° 8 "Normas Generales de Exposición Contable" de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

9. No obstante la autonomía del derecho tributario, la ley de procedimiento fiscal, Ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones), no ha incluido a las UTES como ficción a los fines de otorgarles por definición el carácter subjetivo, dejando habilitado a cada plexo legal específico, la facultad de su creación en forma concreta.

10. En ningún caso, las UTES son sujetos pasivos del impuesto a las ganancias, resultando sus integrantes a modo individual, los responsables de la utilidad que dicho emprendimiento genere. Deberían adecuarse las normas fiscales para reflejar en cada uno de sus integrantes un resultado acorde a la legislación fiscal general y no adoptar el resultado contable.

11. Muy excepcionalmente, el representante de la UTE es el obligado por los regímenes actuales de retención en el impuesto a las ganancias que específicamente le fueran aplicables.

12. En el impuesto al valor agregado, las UTES son sujetos pasivos de la obligación tributaria, generando distorsiones e incongruencias económicas, técnicas y jurídicas.

13. En el impuesto sobre los ingresos brutos, el criterio de imputación de las UTES debería ser el de devengado.

## **I.- PARTICULARIDADES JURÍDICAS:**

### **1.1. Antecedentes:**

En el desarrollo de los negocios las empresas tienen necesidad de crear vínculos no permanentes para la consecución de proyectos económicos puntuales. Generalmente el objetivo es mantener su independencia<sup>1</sup> patrimonial y jurídica, coordinando las tareas para obtener mayor rentabilidad. Por ello, en estos casos, no resulta conveniente ajustarse a estructuras asociativas rígidas dentro del esquema de los tipos societarios de la Ley de Sociedades Comerciales<sup>2</sup>.

La técnica jurídica utilizada a los fines de la organización de estos particulares emprendimientos es la contractual<sup>3</sup>. Las partes deciden ajustarse a las normas creadas por ellas mismas en un acuerdo de voluntades donde existen pautas especiales que tienden a otorgar la mayor seguridad jurídica posible al desarrollo de los negocios.

Antes de la sanción de la Ley 22.903 no existía normativa alguna que considerara este esquema de organización empresarial. A todos estos contratos innominados se les aplicaban los principios generales de los contratos predominando la libertad convencional de las partes dispuesta en el artículo 1197 del Código Civil<sup>4</sup>. Hoy, existen contratos plurilaterales asociativos<sup>5</sup> nominados regulados por las normas de la Ley 22.903 y, otra gama de contratos innominados (artículo 1143 del Código Civil) a los que se les aplica la legislación civil y comercial general.<sup>6</sup>

### **1.2. Regulación legal de los contratos de Unión Transitoria de Empresas:**

La Ley 22.903 introduce en la Ley de Sociedades Comerciales un capítulo especial de Contratos de Colaboración Empresarial, marcando, entonces, el naci-

---

<sup>1</sup> Farina, Juan M., *Contratos Comerciales Modernos*, Ed. Astrea, 1993, pág. 746

<sup>2</sup> Farina, Juan M., «Contratos de Colaboración, Contrato de Organización, Contratos Plurilaterales y Contratos Asociativos», LL, 1992-E, pág. 1037

<sup>3</sup> Zaldivar, Manovil y Ragazzi, *Contratos de Colaboración Empresarial*, Abeledo Perrot, 1993, pág. 24

<sup>4</sup> CNCom, sala A, abril 1-1986, Calzetta, Antonio c. Coordinadora de Servicios R.A.S.A., ED, Tomo 123, pág. 387

<sup>5</sup> Anaya, Jaime L., «La autonomía privada en los contratos de colaboración empresarial», ED, Tomo 123, pág. 383

<sup>6</sup> CNCom, sala A, febrero 12-1987, Colva S.A. c. Concisa, C.I.S.A., ED, Tomo 123, pág. 384

miento legal de contratos empresariales nominados y tipificados expresamente. Dentro de dicho capítulo, en los artículos 377 a 383 se regula el denominado Contrato de Unión Transitoria de Empresas (en adelante UTE), estableciendo los extremos necesarios para determinar la existencia del mismo y la aplicación de las normas que en consecuencia se dictan.

El art. 377 de la Ley de Sociedades Comerciales indica que las UTE no constituyen sociedades ni son sujetos de derecho. Con ello la norma marca claramente la voluntad del legislador en relación a negarle personalidad jurídica diferenciada a estos contratos de agrupamiento. No corresponde analizar en este trabajo las críticas que la posición adoptada por la Comisión de Reformas de la ley 19.550 recibiera respecto a la sistemática elegida en orden a la capacidad de estas uniones. Sólo corresponde poner acento en que los contratos de UTE se diferencian de los tipos societarios normados en la Ley de Sociedades Comerciales, a los que ésta reconoce una personalidad distinta, diferenciada y plena.

La contradicción que pareciera existir entre el mencionado art. 377 de la Ley de Sociedades Comerciales y el art. 15 inc. c) de la Ley de Procedimiento Tributario y la Ley de Impuesto al Valor Agregado es sólo aparente porque la norma impositiva no otorga personalidad jurídica a las UTE sino que considera la capacidad contributiva en conjunto y define el modo de imputación de las obligaciones tributarias nacidas de la realización de hechos imposables cuando éstos son generados por sujetos organizados bajo la figura en estudio<sup>7</sup>.

Conforme lo expresado se aplicarán a las UTE constituidas dentro del marco de la Ley de Sociedades Comerciales las disposiciones del Capítulo III referido a estos contratos y, en casos muy particulares y restrictivos, por analogía, la legislación general de las sociedades comerciales respetando las diferencias sustanciales de ambos institutos<sup>8</sup>.

### 1.3. Partes:

El art. 377 de la Ley de Sociedades Comerciales dispone que podrán ser parte en el contrato plurilateral de UTE las sociedades constituidas en la República, los empresarios individuales domiciliados en ella y las sociedades constituidas en el extranjero previo cumplimiento del art. 118, tercer párrafo.

La norma no hace distinción alguna respecto a las sociedades constituidas en la República, por lo cual, se infiere que la totalidad de las sociedades comerciales, incluso las sociedades accidentales o en participación<sup>9</sup>, civiles, regulares, irregulares o de hecho, de economía mixta, sociedades del estado y con participación estatal mayoritaria, puede suscribir contratos de UTE. Sin duda alguna que en el caso de las sociedades accidentales o en participación, desde el punto de vista práctico, será el socio gestor quien suscriba el contrato, poniendo o no en conocimiento del cocontratante el nombre de los socios (art. 363), pero este hecho no

<sup>7</sup> Linares Luque, Alejandro

<sup>8</sup> Fallos inéditos: causa 11076/94, Huevo Frito S.R.L. c/Geson S.A. s/sumario, CNCom, sala E, 2 de junio de 1994 y causa 42582/93, Petrolera Centauro Fueguina S.R.L. c/ Edivial S.A. y otros, CNCom, sala B, 11 de agosto de 1994

<sup>9</sup> En contra Zaldívar..., ob.cit. en nota 3, pág. 190

enerva la capacidad que le otorga la Ley de Sociedades Comerciales a esta sociedad para generar vínculos contractuales en el marco de las UTEs.

Confunde el término utilizado por la ley en relación a los empresarios individuales domiciliados en la República. No existe dentro del derecho argentino una definición de empresario. Interpretar que esta mención se refiere sólo al comerciante individualizado en el Código de Comercio sería restringir la posibilidad de formar UTEs. Se infiere, entonces, en una interpretación amplia, que cualquier persona capaz de contratar con domicilio en el país puede suscribir este tipo de contratos.

Por último, la norma menciona a las sociedades extranjeras y les impone el requisito de cumplimiento del art. 118 en su párrafo tercero en relación a la habitualidad que la participación en una UTE impone.

Pareciera que la estipulación del art. 377 no deja lugar a dudas de que los sujetos indicados expresamente por él son los que pueden ser partícipes de las UTEs. La doctrina, fundada en la inexistencia de impedimentos válidos y en la interpretación amplia, ha expresado que tanto las cooperativas, fundaciones y asociaciones civiles<sup>10</sup> pueden formar parte de las UTEs. Bajo este criterio habría otros sujetos como las mutualidades, por ejemplo, que también podrían formar parte de estos contratos. Nos inclinamos por interpretar restrictivamente la norma y establecer que sólo los sujetos incluidos en el art. 377 son los habilitados para la suscripción de este tipo de uniones. Nada obsta que otros sujetos distintos a ellos opten por acuerdos contractuales innominados que regulen sus relaciones en tanto el legislador no les reconozca capacidad para perfeccionar contratos específicamente tipificados en el marco de la ley de sociedades comerciales.

#### **1.4. Cuestiones laborales:**

La UTE se ajusta al artículo 26 de la Ley de Contrato de Trabajo en relación a la definición de empleador. En tal sentido puede ser empleadora contratando su propio personal sin que sea relevante el hecho de poseer o no personalidad jurídica propia.

Por ende, la UTE es responsable de cumplir con la normativa previsional e ingresar puntualmente bajo su Clave Unica de Identificación Tributaria las sumas debidas en relación a sus empleados<sup>11</sup>.

## **II.- PARTICULARIDADES CONTABLES:**

### **2.1. Agrupaciones de colaboración empresaria y UTEs:**

La incorporación de estas figuras jurídicas en la Ley de Sociedades Comerciales, define claramente que no constituyen sociedades, ni son sujetos de derecho, por lo tanto carecen de personalidad jurídica. La realización de acuerdos contrac-

<sup>10</sup> Zaldívar..., ob.cit. en nota 3, pág. 196

<sup>11</sup> Dictamen 125/97 (D.L.T.R.S.S.), «C.C.yCía.S.A.-Z.Z.S.A.-Unión Transitoria de Empresas-Decreto 493/95» en Rivero, Silvia S., «Unión Transitoria de Empresas», PET/Doctrina, 16 de marzo de 1998, pág. 3

tuales en virtud de los cuales las partes convienen en desarrollar negocios conjuntos, planteó la necesidad de determinar métodos apropiados para su expresión contable. Este fue el propósito del dictado reciente de la Resolución Técnica N° 14 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas con vigencia para los estados contables anuales o de períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1° de Julio de 1998.

Es importante, antes de comenzar con el desarrollo en materia contable de los negocios en conjunto, definir las principales características entre las figuras incorporadas por la Ley 22.903 al texto regulatorio de las Sociedades Comerciales, las “Agrupaciones de Colaboración” y las “Uniones Transitorias de Empresas”. Estos contratos presentan diferentes formas en cuanto a la relación entre los participantes, la forma en qué realizan las operaciones, y en cuanto al proceso de distribución de los Resultados, lo que puede derivar en un tratamiento contable distinto.

### CUADRO COMPARATIVO- DIFERENCIAS <sup>12</sup>

CARACTERISTICAS	A.C.E	UTES
<b>OPERATORIA</b>	Actúan para los participantes	Actúan con Terceros
<b>FONDO COMUN</b>	Los particip.aportan a un fondo común indiviso	Aportan a un fondo común
<b>FIN DE LUCRO</b>	No pueden perseguir	Pueden perseguir
<b>DURACION</b>	No pueden exceder de diez años. Es posible su prórroga	La duración será igual a la de la obra o servicio objeto del contrato.
<b>DECISIONES SOCIALES</b>	Las decisiones se adoptan por mayoría	Se adoptan por unanimidad
<b>ESTADOS CONTABLES</b>	Los estados de situación deben ser sometidos a decisión de los participantes dentro de los 90 días de cierre del ejercicio anual	No se estipulan plazos ni condiciones

<sup>12</sup> Chyrikins, Héctor; Fernández, Oscar y Montanini, Gustavo; “Uniones transitorias de empresas. Registración, exposición contable y auditoría”; 11 Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, San Miguel de Tucumán, octubre de 1996.

## 2.2. De los Aportes. Registración:

Las U.T.E. son una forma de contrato asociativo cuyo objeto es la realización de una obra, servicio o suministro concreto. Forman un patrimonio, cuya finalidad es la realización de la obra objeto de la unión, y éste patrimonio de afectación se denomina “Fondo Común Operativo”.

Los participantes pueden convenir diversas formas de contribuir al desarrollo de las actividades del contrato. Algunos autores como Otaegui y Le Pera<sup>13</sup> sostienen que el fondo es imprescindible para cumplir con la Ley, otros autores opinan que las U.T.E.S pueden no contar con un fondo común operativo, al respecto las U.T.E.S no tienen un capital propio sino un fondo común operativo que es indiviso y pertenece a cada miembro.

Pueden estar formados por aportes en dinero u otros bienes fácilmente realizables. Pueden tratarse de contribuciones en efectivo, derechos al uso de determinados activos que vuelvan al participante una vez finalizado el negocio conjunto, obligaciones de hacer, etc.

Es necesario precisar el tratamiento contable a dar a aquellos bienes acerca de los cuales los participantes siguen manteniendo la titularidad y solo transfieren el derecho al uso.

A continuación presentamos un ejemplo exponiendo la forma de registración en la UTE y en la contabilidad de los participantes para cada uno de ellos.

Participan las Sociedades “X” e “Y” y deciden la constitución de una UTE, con un aporte en efectivo de \$ 200.- y \$ 400.- respectivamente, la sociedad “X” además aporta una maquinaria que va a ser utilizada en la gestión del negocio conjunto. A ambos participantes se les reconoce una participación del 50% en los resultados.

<b>UTE</b>	<b>Participación “X”</b>		<b>Participación “Y”</b>	
Caja	600.-	Particip.UTE	400.-	
Bienes de Uso	200.-	a Bienes de Uso	200.-	Particip.UTE
a F.C.O	800.-	a Caja	200.-	400.-
				a Caja
				400.-

I. Los Bienes de Uso, cuyo uso y goce han sido dados a la UTE se amortizan en diez años. Transcurrido el primer ejercicio, la UTE gana \$ 400. -

### BALANCE DE “X”

Caja	\$ 200. -	Capital	\$ 400. -
Bienes de Uso	\$ 200. -		
	<u>\$ 400. -</u>		

<sup>13</sup> Otaegui, Julio, “De los contratos de colaboración empresarial”, Revista del Derecho Comercial y las Obligaciones, Tomo 16, 1983, pág. 861.

**BALANCE DE “Y”**

Caja	\$ 400. -	Capital	\$ 400. -
------	-----------	---------	-----------

**BALANCE DE INICIO UTE**

Caja	\$ 600. -	Socio “X”	\$ 200. -
Capital	\$ 600. -	Socio “Y”	<u>\$ 400. -</u>

**Estado de Resultados de la UTE**

Ingresos por prestación de servicios	1.000. -
Costos de prestación de servicios	<u>(600)</u>
Resultado Neto	400. -

**BALANCE DE EJERCICIO DE LA UTE**

Caja	\$ 1000.-	Socio “X”	
		Aportes	\$ 200. -
		Resultados	\$ 200. -
		Socio “Y”	
		Aportes	\$ 400. -
		Resultados	<u>\$ 200. -</u>
			\$1000. -

**2.3. Libros contables:**

Deben llevar libros de contabilidad registrados a nombre de la agrupación, siendo necesarios aquellos que permitan la registración de sus operaciones, Libro Diario e Inventarios y Balances. Asimismo el hecho de ser sujetos responsables del Impuesto al Valor Agregado determina que las transacciones realizadas por las UTEs deben contemplar el cumplimiento de las normas de facturación y registración emanadas de la Resolución General 3.419, sus modificatorias y complementarias dictadas por la Dirección General Impositiva, lo que implica la obligatoriedad de los Libros IVA Compras e IVA Ventas.

A su vez, la Secretaría de Trabajo a través del Dictamen 191/98 dispuso la obligatoriedad de llevar el libro especial del art. 52 del Régimen de Contrato de Trabajo, t.o. 1976, o en su caso, art. 84 de la Ley 24.467, t.o. 1995. Este organismo considera que, el acceder a la rúbrica deviene en obtener una mayor respaldo para el trabajador, con respecto al cual no sólo responderá la sociedad que en principio pudiera registrarlo, sino también el resto de las personas jurídicas que la componen, siendo notoriamente superior la protección al trabajador.

## 2.4. Valuación patrimonial<sup>14</sup>

La adopción del método de consolidación proporcional para exponer la participación en el negocio conjunto, refleja la realidad económica de éstos acuerdos, diferenciando el hecho que cada participante tiene control sobre su participación en los resultados como consecuencia de poseer una parte proporcional de los activos y pasivos del ente.

Es necesario que los estados contables del ente a través del cual se desarrolla el negocio conjunto estén preparados, o se ajusten especialmente, a las mismas normas contables utilizadas por los participantes.

Cuando el ejercicio económico de la entidad tenga una fecha de cierre distinta a la del participante, se procederá de la siguiente forma:

a) Deberán prepararse estados contables especiales a la fecha de cierre de cada participante.

b) Excepcionalmente, podrá mantenerse la diferencia de tiempo entre ambos cierres siempre y cuando no supere los tres meses y durante ese lapso no se hayan producidos hechos conocidos que hayan modificado sustancialmente la situación patrimonial y financiera y los resultados de la entidad.

Cada participante calculará la porción que le corresponde en cada uno de los activos y pasivos de la sociedad y las sumará línea por línea con las partidas similares de su estado de situación patrimonial, o las presentará como partidas separadas dentro de cada uno de los rubros.

Los participantes en negocios conjuntos deberán presentar, como información complementaria de sus estados contables, en detalle de la parte correspondiente a su participación en negocios conjuntos incluida en cada uno de los rubros de los estados contables del participante. En los casos en que se hubiesen realizados aportes consistentes en bienes intangibles o en el derecho al uso de determinados activos, tal circunstancia debe ser expuesta en los estados contables del participante, como así también en los del negocio conjunto.

Por último se requiere opinión de un profesional independiente sobre los estados contables del negocio conjunto.

## III.- PARTICULARIDADES IMPOSITIVAS:

### 3.1. Introducción:

Sin obviar todos los argumentos hasta aquí vertidos, no podemos menos que revisar el carácter obligatorio que el tipo contractual bajo análisis puede revestir y a su vez, desarrollar o generar interés en este aspecto a la luz de las normas impositivas.

Tal como lo definiera Luqui <sup>15</sup>“en el derecho tributario, por su parte, también la “capacidad” del sujeto pasivo de la obligación (el contribuyente) asume naturaleza especial, por responder a principios también especiales que la distinguen y distancian de aquellos otros textos legales.

---

<sup>14</sup> Resolución Técnica No. 14 de F.A.C.P.C.E., “Información contable de participaciones en negocios conjuntos.



Todos estos ordenamientos que, como decimos, reconocen principios diferentes, en resumen se fundan en la “voluntad” del sujeto para decidirse libremente. El discernimiento de la persona humana es evaluado por el legislador de manera diferente, porque diferente es el fin de la protección jurídica.”

Así pues, el ejercicio de la libertad contractual que caracteriza a la integración de las UTEs pierde relevancia respecto de la relación jurídico tributaria al resultar prima facie los integrantes o partícipes de este contrato, los directamente responsables de la materia fiscal generada por el desarrollo del tipo contractual tratado y expresamente legislado en el artículo 377 de la Ley de Sociedades Comerciales.

En efecto, el carácter subjetivo obligacional surge en forma ineludible como ex lege en materia tributaria, sin resultar de aplicación al caso el principio de realidad económica que pudiera demostrar la autonomía de la UTE en tanto su funcionamiento operacional así como también respecto a su propia – y seguramente inexistente – capacidad contributiva.

En función a este esquema, pasaremos revista de los principios de índole general y sustantiva que en materia tributaria corresponden a las uniones transitorias de empresas, volcando siempre desde ya nuestra opinión a partir del marco normativo que la leyes de sociedades e impositivas de fondo hoy enuncian.

3.2. Los sujetos de las obligaciones tributarios según la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones). Inexistencia de una ficción subjetiva de UTE. El rol de la autonomía tributaria:

A pesar de no desconocer la necesidad de definición taxativa por inclusión directa o indirecta del aspecto subjetivo del hecho imponible en cada plexo legal creador del gravamen respectivo por analizar, no podemos dejar fuera de nuestro estudio la mención de los rasgos generales subjetivos contenidos en la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modif.).

En efecto, la norma citada define en su artículo 15 a los obligados a pagar el tributo al Fisco “... a los que sean contribuyentes según las leyes respectivas...”, brindando de este modo autonomía a la redacción de cada plexo fiscal, acompañando asimismo su redacción con la mención de su inciso c) el que ahora destacaremos.

El artículo 15 inciso c) enuncia como contribuyentes a “las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior (personas jurídicas del Código Civil y las sociedades....sujetos de derechos) y aun los patrimonios destinados a un fin determinado cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución de hecho imponible.”

Destaca la Dra. Rivero<sup>16</sup> que el Boletín Nro. 333 de la DGI sostuvo el alcance del artículo 15 inciso c) es para “... 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 ejemplo, sociedades de hecho, sociedades irregulares, uniones de profesionales, consorcios, etc.) Respecto de los patrimonios de afectación y su consideración como unidad económica, la ley se refiere a que la unidad económica constituya un todo orgánico y disponga

<sup>15</sup> Luqui, Juan Carlos, La Obligación Tributaria, Editorial Depalma, Bs. As. 1989, página 203

<sup>16</sup> Rivero Silvia, Unión Transitoria de Empresas, Periódico Económico Tributario, Editorial La Ley, del

de autonomía funcional, realizando negocios o desarrollando actividades como ente independiente con voluntad propia.”

Como lo sostiene destacada doctrina<sup>17</sup>, la UTE, como entidad creada, no puede adquirir derechos ni contraer obligaciones, no tiene capacidad para ser propietaria de bienes ya sean éstos registrables o no, y carece de patrimonio propio.

La inexistencia pues de un patrimonio concreto sino tan sólo la existencia de un fondo común operativo y la imposibilidad de considerarlo unidad económica en un sentido abstracto, nos lleva a la conclusión que conforme las normas procedimentales, analizadas en un sentido estricto, conllevan a la imposibilidad de la UTE como elemento subjetivo en la definición de hecho imponible.

Tal como lo manifestáramos en los párrafos de marras, las uniones transitorias de empresas, como modalidad contractual, no son por definición sujetos de derecho, poseyendo sin embargo el derecho tributario la autonomía legal suficiente para crear sujetos o responsables por deudas propias y ajenas, a pesar de discrepar con el derecho de fondo.

Es pues la ficción en el derecho tributario una herramienta habitual que el legislador aplica a los fines de mejor captar la capacidad contributiva de los sujetos participantes en los hechos económicos que se entienden impregnados de esa disposición o cualidad o aptitud parámetro de disposiciones fiscales. Tal es el caso señalado de la sucesión indivisa.

No hesitamos que cualquier decisión que se adopte en el tratamiento fiscal de las UTEs debe estar acorde con la Exposición de Motivos de la Comisión reformadora de la ley 19.550 al expresar que “... el régimen los contratos de colaboración empresaria está ligado, sin dudas, a un tratamiento impositivo que las fomente, siguiendo las orientaciones que respecto de regulaciones emergentes son constatables en el derecho comparado...”

Hacemos a esta altura propia una de las conclusiones expuesta oportunamente por la Dra. Parera<sup>18</sup> al sostener que teniendo en cuenta los principios de no interferencia y de fomento de este tipo de colaboración empresaria, sería necesario solucionar normativamente todas aquellas situaciones que hoy las coloca en desventaja respecto de otros sujetos tributarios.

Finalmente, siguiendo el orden entonces otorgado por una vieja y teórica clasificación de impuestos en directos e indirectos, analizaremos el tratamiento fiscal positivo de las UTEs a la luz de las normas actualmente vigentes.

### **3.3. Las UTEs en el impuesto a las ganancias:**

A nuestro criterio, deviene fundamental el estudio de este gravamen en cuanto su relación con las UTEs no sólo en la faz subjetiva del hecho imponible sino también en las posibles distorsiones que supone la tributación de las rentas de tal emprendimiento, conforme el tipo de sujetos integrantes de las mismas.

---

16 de marzo de 1998, página 4

<sup>17</sup> Zaldivar, Enrique, Manovil Rafael y Ragazzi, Guillermo, *Contratos de Colaboración Empresaria*, Segunda Edición, Abeledo Perrot, Bs. As., 1997, página 208

<sup>18</sup> Parera, Marina Ines, *Los contratos de colaboración en el derecho societario y tributario*, Trabajo presentado en las XXIII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la

### **3.3.1. Falta del elemento subjetivo en el hecho imponible. Sus efectos frente a los regímenes retentivos:**

A diferencia de otros gravámenes en los cuales hallamos definiciones subjetivas del hecho imponible (tal como lo veremos en el IVA), advertimos que el propio impuesto a las ganancias sigue en la línea plasmada por la legislación de fondo y la ley procedimental fiscal no definiendo a las UTES como sujetos obligados.

En efecto, consideramos apropiada la postura del plexo legal al no crear una ficción fiscal ajena al derecho comercial como consecuencia de no gozar efectivamente el contrato tipificado en cuestión con personalidad tal que le permita atribuir la generación de renta y su respectiva capacidad contributiva.

Sin embargo, los resultados generados por un emprendimiento contractual limitado del tipo en discusión, devienen innegables no sólo por la conceptualización básica del tema – de posible aislamiento en los emprendedores de las actividades - sino también por ser la legislación vigente en materia comercial que lo determina.

En efecto, el artículo 378 inciso 8 dispone que en el contrato “deberá constar la proporción o método para determinar la participación de las empresas en la distribución de resultados o en su caso, los ingresos y gastos de la unión”. Ello supone pues la generación de un resultado pérdida o ganancia de la actividad desarrollada por los partícipes, el que quedara fielmente reflejado a partir del Estado de Situación que sea preparado conforme el artículo 378 inciso 12 y que en los puntos precedentes se citaran.

Coincidimos con la postura de Scalone<sup>19</sup> en cuanto en el impuesto a las ganancias, los únicos sujetos pasivos del impuesto serán las respectivas sociedades partícipes en proporción al interés que contractualmente ha sido asignado a cada una en el pertinente contrato operativo.

Partiendo de la premisa enunciada en el párrafo anterior, resulta imposible desde un punto de vista técnico, aunque de modo archifrecuente a nivel práctico, hallar a las UTES como sujetos pasivos del régimen retentivo de la Resolución General 2784 o como agente de retención en esa misma norma o del propio régimen de beneficiario extranjero debidamente inscripto. Va de suyo que la carencia del carácter subjetivo del tributo en cuestión detona en todos los casos la imposibilidad de actuar sea como retenido o como retenedor (expresión esta última utilizada por la doctrina española), remitiendo para su análisis puntual al trabajo de las Dras. Roldán y Moirón.<sup>20</sup>

Deviene más compleja la circunstancia por la cual la UTE en pos del cumplimiento de sus objetivos concretos, realiza intercambios comerciales de bienes o servicios (incluso de información) con sujetos del exterior y por tal, al momento de la retribución al sujeto ubicado en extraña jurisdicción, tendrá el carácter de beneficiario del exterior con un régimen de tributación evidentemente distinto al propio de los integrantes. Difiere en este caso la solución puesto que el artículo 91

---

Capital Federal, Mar del Plata, 4,5 y 6 de noviembre de 1993.

<sup>19</sup> Scalone, Enrique, *Joint Ventures en Argentina: Una visión actualizada de su situación fiscal*, Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Junio 1996, página 19

<sup>20</sup> Roldán Silvina, Moirón Silvia, *Agrupamientos no Societarios (joint ventures)*. Actualización de su situa-

de la ley del impuesto a la ganancias define al responsable de la obligación de retener no un sujeto legalmente existente sino a quien pague, resultando indudablemente el representante del contrato tipificado bajo estudio, quien deberá responsabilizarse por tal detracción.

Finalmente opinamos que en el mecanismo previsto por la Resolución General 4139 (retenciones de rentas del trabajo personal en relación de dependencia), le corresponde no a la UTE sino a su mandatario o representante principal actuar como agente de retención partiendo de la consigna de la posibilidad que la UTE actúe como sujeto empleador, tal como quedara manifestado en puntos anteriores. Advertimos que la resolución mentada define como agente de retención a los sujetos que paguen por cuenta propia, ya sea en forma directa o través de terceros. Hacemos aplicable el concepto de sujeto en el sentido laboral – previsional y no strictu sensu en el impuesto a las ganancias puesto en dicho caso, la UTE, al no revestir dicho rol, tampoco debería retener suma alguna a su personal. No dudamos que la necesidad de una diáfana interpretación se hace menester.

### **3.3.2. Falta de adecuación de normas fiscales respecto de los resultados contables generados en las UTES:**

No obstante todo lo enunciado en el punto anterior, queda aun un elemento huérfano de análisis y es el que corresponde a la cuantificación de dicha participación teniendo en cuenta las divergencias de valuaciones de las normas contables y los preceptos legales fiscales aquí en juego.

Sabemos que los mecanismos de aplicación de ingresos y gastos no son exactamente iguales en materia contable e impositiva. Ello supone pues la necesidad de adecuación recíproca o bien, como en su mayor parte de casos ocurre, la necesidad de ajustar el valor de la participación en el resultado contable que surge del estado de situación, para adaptarlo a lo fiscal.

No nos referimos sólo al gran principio que podría primar como es el de devengado y no el de percibido sino a deducciones admitidas a nivel contable por la relevancia y oportunidad en el desarrollo del negocio y que no tiene su reciprocidad fiscal (mecanismos de deudores incobrables, amortizaciones de rodados ilimitadamente, amortización de intangibles, etc.).

Adviértase pues que damos como superada la ubicación espacial-fiscal de los bienes aplicados con independencia de la titularidad registral o de dominio, siguiendo el criterio de la utilización efectiva en el proyecto mancomunado oportunamente signado.

Entendemos que en estos aspectos, deberían dictarse disposiciones que permitan desalentar cualquier conducta de carácter elusivo que pretenda disminuir la utilidad fiscal del miembro integrante de la UTE a través de la adopción de un criterio superconservador en la entidad que constituye y de cuya semiautonomía algunas veces mencionamos.

---

ción fiscal. Doctrina Tributaria, Errepar, Agosto 1996, página 239

<sup>21</sup> García Villaverde, Borgarello y otros, Contratos de Colaboración y Sociedades, Editorial Avocatus,

### **3.4. Las UTES en el IVA a partir de la ley 23765. Inconveniente de la caracterización semántica de la UTE como sujetos pasivos del impuesto:**

Resultaría inmejorable y redundante incluir en este trabajo, las más variadas críticas que la doctrina a lo largo de su vigencia ha destacado desde el punto de vista técnico en la inclusión legal de las UTES a la categoría de sujeto pasivo del IVA.

Partiendo ya del carácter de sujeto de la UTE en el IVA, nos parece sensata y procedente recordar la crítica que hace la <sup>21</sup> doctrina al sustanciar el rechazo de la expresión “quedan incluidos en las disposiciones de este artículo (son sujetos pasivos del impuesto)...”, cuando lo que debería haberse dispuesto, cumpliendo de igual modo, los objetivos expresos del legislador y generando el enfriamiento de la discusión sobre los aspectos subjetivos de las UTES, es la expresión “tributarán”.

Similar línea de pensamientos, siguen Martínez Tenrei y Picas <sup>22</sup> al sostener la gravedad de la contradicción en que el Poder Legislativo cayó al dictar la ley 23.765 puesto que ésta se confrontaría prima facie con su similar jerárquica como es la ley 19.550. Esta última reza en su artículo 377 última parte que las UTES no constituyen sociedades ni son sujetos de derecho. Por lo tanto, si no son sujetos de derecho no pueden ser sujetos pasivos de la ley de IVA.

Es rotunda y absolutista la opinión de Oklander <sup>23</sup> en cuanto la adversidad del juicio de valor del legislador al crear la figura bajo análisis. En efecto, continua dicho autor sosteniendo bajo su teoría el razonable concepto omnicompreensivo de ente colectivo para circunscribir la atribución de la personalidad tributaria a aquella en las que existan prestaciones compartidas comunes por parte de sus integrantes o a favor de los mismos. Se desprende de ello, la confusión existente entre capacidad (atributo de la personalidad) y persona o sujeto de derecho, describiendo Oklander su propia teorización.

Sabido es que el antecedente inmediato dispositivo a la ley 23.765 y con el fin de encuadrar a las UTES como sujetos pasivos en el IVA, fue la Circular 1183/88, agregando que las sociedades y/o empresas miembros, son terceros respecto de ella, recomendando para su análisis completo el trabajo publicado por Lisicki y Litvin.<sup>24</sup>

Resultando oportunamente valioso el análisis que realizara Dubois sobre este tema<sup>25</sup>, coincidimos evidentemente con Scalone<sup>26</sup> cuando sostiene que la introducción del sujeto tratado “produce ciertas distorsiones que vulneran la equidad horizontal en desmedro de ciertas actividades económicas, cuyo ciclo productivo demanda lapsos inusualmente prolongados para que el apareamiento de los créditos fiscales del impuesto contra los pertinentes créditos fiscales”.

---

Córdoba, 1996, página 205

<sup>22</sup> Martínez Tenrei, Joaquín y Picas, Sergio, *Naturaleza Jurídica de las Uniones Transitorias de Empresas*, Trabajo presentado en el V Congreso de Derecho Societario, página 288

<sup>23</sup> Oklander Juan, *El IVA y los contratos de colaboración*, Revista La Información, Tomo 68, página 1030

<sup>24</sup> Lisicki Elías y Litvin Cesar, *El IVA y las uniones transitorias de empresas*, Revista Impuestos, XLVII-A, página 812

<sup>25</sup> Dubois, Fernando, *Los contratos de Colaboración Empresarial. Definición de sujeto de derecho de las obligaciones tributarias*, Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo IX, página 701

<sup>26</sup> Scalone, Enrique, *Los agrupamientos no societarios frente al Impuesto al Valor Agregado según la ley 23.765*,

### **3.5. Las UTEs de profesionales y el Decreto 692/98:**

El propio artículo 4 dispone que “el Poder Ejecutivo reglamentará la no inclusión en esta disposición – y por ende quitarle el carácter subjetivo de la obligación tributaria al contrato que firmaran - de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente y en común y situaciones similares que existan en materia de prestación de servicios”.

Coincidimos con Marchevsky<sup>27</sup> en cuanto habría tantos sujetos pasivos como tareas en común un mismo profesional encare con distintos colegas, generando ello una situación evidentemente poco práctica a los fines de una administración fiscal eficiente.

Recientemente, el Decreto 692/98 (B.O. 17-6-98) en su artículo 15 dispuso que la exclusión citada procederá cuando sean realizados y facturados a título personal por cada uno de los responsables intervinientes y en tanto se trate de personas físicas.

Sin embargo, ampliando el rango de su aplicación y relevándose cuestiones fácticas, se dispuso que cuando dichos trabajos no sean realizados en forma ocasional y a título personal, primará el carácter de sujeto plural aun cuando la contraprestación deba dictarse judicialmente y una o más personas físicas asuman la representación del etéreo ente, dejándose constancia en el expediente en cuestión.

### **3.6. Las UTEs en el impuesto sobre los ingresos brutos:**

Los países avanzados tratan de captar inversiones extranjeras sea por vía directa o por vía de joint venture en inversión de capital, concluyendo acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición fiscal.<sup>28</sup>

En Argentina, sin embargo, hacer tributar en el impuesto sobre los ingresos brutos a los contratos de colaboración conlleva a un verdadero retroceso, claramente advertido con el simple análisis del efecto cascada y acumulativo el gravamen citado reviste.

### **3.7. Base imponible en los casos de operaciones entre miembros integrantes de la UTE.**

Criterio de Imputación por lo percibido en el gravamen sobre los ingresos brutos:

Es conveniente recordar a partir de la ley de sociedades comerciales, la opinión de Villar<sup>29</sup> respecto de algunos de los aspectos generales de este tipo de asociación, que hacen a nuestra política fiscal implementada:

Tiene origen en un contrato de agrupación (art. 367)

---

Errepar, *Doctrina Tributaria*, Tomo X, página 13.

<sup>27</sup> Marchevsky Rubén, *IVA Análisis Integral*, Ediciones Macchi, 1996, página 80

<sup>28</sup> Colaiacovo, Juan L y otros, *Joint Ventures y otras formas de cooperación empresarial internacional*, Ediciones Macchi, Bs.As., 1992, página 283

<sup>29</sup> Villar Celestino, *Agrupaciones de colaboración - arts. 367 a 376 agregados a la ley 19.550 por la ley 22.903-*

Operan con una organización común e independiente de las de sus participantes. Su finalidad estriba en facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades (art. 367).

No obstante todo ello, atento la validez de la autonomía del derecho tributario, actualmente sólo las leyes del impuesto al valor agregado en el ámbito nacional como ya lo enunciamos y del impuesto sobre los ingresos brutos en el ámbito local, han dado personería fiscal a la UTE, convirtiéndolas en contribuyentes directos de derecho de tales tributos.

Por tal, a partir del período fiscal 1994 en la Ciudad de Buenos Aires, la UTE goza de personería jurídico tributaria y por tal de responsabilidad fiscal a los efectos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Ciudad de Buenos Aires, conforme el artículo 10 último párrafo.

Similar circunstancia acaece en distintas jurisdicciones remitiéndonos a la enunciación que hicieran oportunamente Calcagno y Edelstein.<sup>30</sup>

A pesar de ello, no pierde su esencia el contrato al cual nos referimos. En efecto, este nuevo contribuyente no está obligado a formular balances en un sentido contable ni jurídico. Al revestirse este carácter, le es aplicable el artículo 113 de la Ordenanza Municipal vigente por el cual “en los casos de responsables que no tienen la obligación de llevar libros y formular balances, entendiéndose por tales a los estados contables, el gravamen se determina sobre el total de los ingresos percibidos durante el período fiscal”.

Debe advertirse de una interpretación literal del artículo 113 del plexo legal citado que se deben dar en forma concurrente los hechos de la obligatoriedad de llevar libros y de formular balances, lo que se equipara de modo total en lo comúnmente conocido como estado de situación, esquema que practica el administrador de este tipo de agrupación y que oportunamente aportáramos a la actuante.

La propia jurisprudencia<sup>31</sup> avala nuestro punto de partida al sostener que “...tratándose de leyes de impuestos, la aplicación literal de sus textos es regla de hermenéutica consagrada...”

Acompaña desde antaño a esta cita el concepto jurisprudencial vertido en otra causa<sup>32</sup> por el cual se estableció que “... la leyes tributarias son de interpretación estricta y no puede extenderse a casos o cosas no comprendidas claramente en su letra y en los propósitos manifiestos del legislador...”

En función a todo ello, entendemos que queda más que avalada la postura por la cual la UTE debe seguir el criterio de lo devengado a los fines de la declaración de sus ingresos como base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos, advirtiéndose que sólo se trata de un diferimiento temporal en el ingreso de la cuantía oportunamente devengada. En lo que respecta a las normas contables de aplicación, debe recurrirse a la Resolución Técnica 14 lo que avala nuestra postura. Admitimos sin embargo, cualquier postura contraria atento no existir literalidad en la aplicación del principio formulado.

---

. Su Situación frente a las leyes fiscales, Impuestos XLIII-A, página 315

<sup>30</sup> Calcagno Gabriel y Edelstein Andrés, *Tributación en contratos de colaboración empresarial*, Doctrina Tributaria, Errepar, Abril 1994, página 494

<sup>31</sup> Artigas Horacio c/Municipalidad de la Capital, Cámara de Paz letrada 3a.), 1937

Entre las circunstancias propicias que opera la Ordenanza Fiscal vigente respecto del tratamiento tributario de las Uniones Transitorias de Empresas, contemplamos en el artículo 127 inciso 10) la inclusión del valor de los aportes de los integrantes de las uniones transitorias de empresas necesarios para dar cumplimiento al contrato que les da origen como conceptos que no integran la base imponible del gravamen.

Sin embargo, coincidimos con destacada doctrina<sup>33</sup> en el efecto distorsivo que genera la creación de un sujeto ficto en las relaciones comerciales entre los integrantes de ese contrato y ese sujeto de ficción, agravada aun más en el efecto cascada generado por el impuesto sobre los ingresos brutos que por sobre el carácter diferencial no acumulativo del impuesto al valor agregado.

Arriban a similares conclusiones Roldan y Moiron<sup>34</sup> remarcando el carácter contra natura que genera tal gravabilidad cuando la operación entre tales sujetos no hubo trascendido a terceros, desvirtuándose aquí, una vez más, el fin último de la ley; o bien como lo sostuviera Gotlib<sup>35</sup>, se crea un nuevo nivel de impuestos con la subjetivización de este tipo de contrato.

No dudamos de la carencia de una claridad meridiana en el tema tratado. Sin embargo, agudizaría la distorsión de un criterio de lo devengado la evidente aunque criticada gravabilidad de las operaciones entre los miembros de la agrupación.

---

<sup>32</sup> Puebla, German c/Provincia de Mendoza, C.S.J.N. 1914

<sup>33</sup> Scalone, Enrique, Joint Ventures en Argentina: Una visión actualizada de su situación fiscal, Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Junio 1996

<sup>34</sup> Roldan Silvina, Moiron Silvia, Agrupamientos no Societarios (joint ventures). Actualización de su situación fiscal. Doctrina Tributaria, Errepar, Agosto 1996, página 231

<sup>35</sup> Gotlib Gabriel, Algo más sobre el tratamiento de los agrupamientos no societarios en el impuesto al valor agregado, Doctrina Tributaria, Errepar, Enero 1997, página 699