

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL TRATAMIENTO IMPOSITIVO NACIONAL DE LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS

Alberto Rabinstein

Lilian Alanis

PONENCIA DE LEGE LATA

- Las Uniones Transitorias de Empresas son la uniones de dos o más sujetos de derecho que acuerdan en forma instrumental desarrollar o ejecutar una obra, servicio o suministro concretos, por un plazo determinado, con finalidad de lucro en la operatoria, conservando cada uno de sus miembros su individualidad económica y jurídica.

- Las Uniones Transitorias de Empresas no cuentan con un tratamiento impositivo que incentive la utilización de esta figura contractual.

- En la órbita fiscal, las Uniones Transitorias de Empresas carecen de un tratamiento específico y uniforme.

- En el Impuesto a las Ganancias: las Uniones Transitorias de Empresas no son sujetos pasivos de este gravamen.

- En el Impuesto a los Activos: las Uniones Transitorias de Empresas no son sujetos pasivos de este gravamen.

- En el Impuesto al Valor Agregado: se incluyen expresamente a las Uniones Transitorias de Empresas como sujetos pasivos del gravamen.

- Las Uniones Transitorias de Empresas son la uniones de dos o más sujetos de derecho que acuerdan en forma instrumental desarrollar o ejecutar una obra, servicio o suministro concretos, por un plazo determinado, con finalidad de lucro

en la operatoria, conservando cada uno de sus miembros su individualidad económica y jurídica.

La Ley 22.903 ha introducido a la Ley de Sociedades Comerciales (Ley 19.550), en adelante L.S., en el Capítulo III, bajo el Título *Contratos de Colaboración Empresarial*, dos nuevas figuras jurídicas a saber: las Agrupaciones de Colaboración y las Uniones Transitorias de Empresas.

Circunscribiremos nuestro análisis a las Uniones Transitorias de Empresas, por considerar su formación una herramienta útil y necesaria para concretar la realización de trabajos de gran envergadura y complejidad que sobrepasan las reales posibilidades individuales de sus miembros.

El régimen legal de las Uniones Transitorias de Empresas, en adelante U.T.E., se encuentra receptado en los artículos 377 a 383 del mencionado ordenamiento normativo. De esta forma se ha llenado un vacío legislativo brindando seguridad jurídica a su operatoria.

Del concepto expresado se desprenden las siguientes características tipificantes de la figura jurídica en examen:

a) Pluralidad de sujetos de derecho

Estos sujetos pueden ser personas de existencia física: los empresarios domiciliados en la república; o personas de existencia ideal: sociedades constituidas en la república o en el extranjero, cumpliendo estas últimas lo prescripto por el art. 118 tercer párrafo de la L.S. ⁽¹⁾.

b) Objeto determinado

Está representado por el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concretos, es decir que debe estar precisado al momento de celebrarse el contrato de unión.

Esta obra, servicio o suministro puede estar compuesta de varias operaciones particulares, pero todas ellas deberán formar una única operación desde el punto de vista económico ⁽²⁾.

Se consideran comprendidas dentro del objeto principal las prestaciones complementarias y accesorias de éste.

El cumplimiento del objeto puede realizarse dentro o fuera del país.

(1) Existe un Proyecto de reforma Legislativo de Modificación de la Ley 19.550, ver al respecto Art. 120, Errepar -Doctrina Societaria y Concursal-, Tomo IV, pág. 182.

(2) Ello puede observarse en el cumplimiento de obras públicas, tal como la construcción de una ruta en donde uno de los integrantes de la U.T.E. se encargará de los estudios de ingeniería del suelo; otro del proyecto técnico de la construcción de la obra; otro de la preparación del terreno; otro de los trabajos de la carpeta asfáltica; otro de la tarea de demarcación y señalización; etc.

c) *Transitoriedad*

La duración de las U.T.E. está limitada al tiempo que demande la realización de su objeto.

d) *Finalidad de lucro*

Consideramos aquí al término "lucro" en una acepción amplia equivalente a la de utilidad o beneficio.

Los miembros integrantes de la U.T.E. persiguen la obtención de un lucro, sea en forma directa ó indirecta, siendo esta figura contractual un medio para su concreción.

e) *Carencia de personalidad jurídica*

Según surge de manera expresa de la normativa aplicable (art. 377 de la L.S.) las U.T.E. no constituyen sociedades, ni son sujeto de derecho. Ergo, cada uno de sus miembros conserva su individualidad económica y jurídica.

f) *Forma instrumental*

El acuerdo de los miembros debe materializarse en un instrumento público o privado con las estipulaciones previstas en el Art. 378 de la L.S.. Dicho contrato debe ser inscripto en el Registro Público de Comercio (Art. 380 de la L.S.).

De las estipulaciones establecidas por la norma sólo nos avocaremos al estudio del Fondo Común Operativo (inc. 6, Art. 378 de la L.S.) y del Representante (inc. 7, Art. 378 de la L.S.) porque entendemos que su tratamiento resulta necesario para esclarecer el instituto contractual de marras.¹

Fondo Común Operativo

La U.T.E. no reviste la calidad de sujeto de derecho, no puede ser titular de bienes, por ende *carece de patrimonio propio*.

El Fondo Común Operativo está formado por los aportes realizados por los participantes de la unión. No obstante ello, dichos integrantes mantienen la titularidad sobre los bienes afectados al objeto previsto contractualmente. Los acreedores personales de los miembros pueden hacer valer sus derechos sobre los bienes destinados al Fondo Común Operativo, no rigiendo aquí el principio de indivisión.

Como corolario de lo expuesto, dicho Fondo no constituye un Patrimonio. Es un mecanismo que consiste en la utilización de activos de los participantes para las actividades comunes de la unión ⁽³⁾.

(3) Zaldivar, Enrique, LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS. L.L. 1984-B-

Representante: El gobierno y dirección de la U.T.E. lo ejercen los miembros de la unión. El representante es un mero mandatario ⁽⁴⁾ de las voluntades de los participantes de la U.T.E. ⁽⁵⁾. La relación mandante-mandatario se establece entre los integrantes de la unión y el representante.

La designación puede recaer sobre una persona física o jurídica. La ley habla de representante en singular (Art. 379 de la L.S.) pero puede darse el caso que exista una pluralidad de representantes.

La responsabilidad por los actos de la unión recae sobre los participantes de ésta, haciéndose constar que la solidaridad no se presume, salvo pacto en contrario (Art. 381 de la L.S.).

- Las Uniones Transitorias de Empresas no cuentan con un tratamiento impositivo que incentive la utilización de esta figura contractual.

La Exposición de Motivos de la Ley 22.903, sostuvo que el régimen de los contratos de colaboración empresaria, dentro de los cuales se hallan las Uniones Transitorias de Empresas, debe estar ligado a un tratamiento impositivo que fomente su formación, siendo esta la tendencia constatable en el Derecho Comparado.

Desde la sanción de la Ley 22.903 -año 1983- y hasta la fecha no se observa en la legislación tributaria la existencia de normas que brinden a esta figura contractual incentivos fiscales.

- En la órbita fiscal las Uniones Transitorias de Empresas carecen de un tratamiento específico y uniforme.

Esta afirmación surge de la observación de los principales tributos nacionales vigentes, en los que concentraremos nuestro estudio por razones de extensión. En algunos casos, se omite la inclusión de esta figura contractual y en otros se la llega a considerar como sujeto pasivo del gravamen.

A nivel nacional, son Sujetos Pasivos de la Relación Jurídica Tributaria

925. Zaldivar, Enrique; Manóvil, Rafael M. y Ragazzi, Guillermo E. CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA. Agrupaciones de Colaboración. Uniones Transitorias de Empresas. Joint Ventures. Segunda Edición actualizada. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1.989. Capítulo X, pág. 360 y 361.

(4) Conforme opinión Otaegui, J. C.; Verón - Zunino; Segal, R. y Elkin, N. citado por Zaldivar y otros, CONTRATOS..., ob. cit., 218.

(5) El representante de las Uniones Transitorias de Empresas encuentra su paralelo en el "representante técnico" de los contratos de obras, servicios y suministros, según Cabanillas de las Cuevas, G. y otro, CONTRATOS..., ob. cit., pág. 354.

Principal en carácter de Contribuyentes, según lo establece el art. 15 de la Ley Procedimiento Fiscal (Ley 11.683), los siguientes:

- a) Personas Físicas, sean capaces o incapaces para el derecho común.
- b) Personas Jurídicas del Código Civil, sociedades, asociaciones y entidades a la que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.
- c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no reúnan las características previstas en el inciso anterior y aún los patrimonios destinados a un fin determinado cuando unas y otros *sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible*.
- d) Las sucesiones indivisas cuando las leyes tributarias las consideren sujetos para la atribución del hecho imponible en las condiciones previstas en la ley respectiva.

Consideramos que en base a la norma transcrita podemos resumir que existen tres categorías de Contribuyentes para nuestro ordenamiento tributario nacional:

- a) Personas Físicas,
- b) Personas Jurídicas,
- c) Unidades Económicas para la atribución del hecho imponible.

De las tres categorías enunciadas la única que requiere un análisis particularizado es la última de las nombradas, entendiéndose por *unidad económica* la posesión de un patrimonio propio ⁽⁶⁾.

Se colige de lo expuesto que las Uniones Transitorias de Empresas por carecer de patrimonio propio no encuadran en ninguna de las tres hipótesis de sujeto pasivo enumeradas por la ley.

- En el Impuesto a las Ganancias: las Uniones Transitorias de Empresas no son sujetos pasivos de este gravamen.

En el Impuesto a las Ganancias no existe una norma expresa que le dé un tratamiento especial.

Conforme a la normativa vigente (Ley 20.628 y sus modificatorias) las personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o

(6) Comparte este concepto agregando la autonomía funcional Giuliani Fonrouge, Carlos M. DERECHO FINANCIERO, obra actualizada por Navarone, Susana Camila y Asorey, Rubén Oscar. 4ta. Edición Actualizada. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1.987. Tomo I, pág. 449. Por su parte Villegas, Héctor B. en su obra CURSO DE FINANZAS PUBLICAS, DERECHO FINANCIERO y DERECHO TRIBUTARIO, 4ta. Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1.987. Tomo I, pág. 228, opina respecto de este tema que lo que le interesa al legislador tributario es "...posesión de una autonomía patrimonial..." que posibilite encuadrar a la entidad en el hecho imponible. En igual sentido se pronuncia Jarach, Dino. EL HECHO IMPONIBLE. Buenos Aires. 1.943. pág. 146.

residencia que obtengan rentas de fuente argentina; como asimismo las Sucesiones Indivisas -hasta la fecha de la declaratoria de herederos o de la declaración de validez del testamento-, son sujetos pasivos de este impuesto.

De la norma precitada se infiere que las Uniones Transitorias de Empresas no son sujetos pasivos de este tributo.

Los miembros integrantes de la unión revisten la calidad de sujetos pasivos del gravamen en forma individual y en proporción a las ganancias obtenidas de acuerdo la participación porcentual que tienen asignada en la operatoria ⁽⁷⁾.

- En el Impuesto a los Activos: las Uniones Transitorias de Empresas no son sujetos pasivos de este gravamen.

En el Impuesto a los Activos (Ley 23.760 y sus modificatorias) encontramos los siguientes sujetos pasivos (Art. 2 de la Ley 23.760):

- a) Las sociedades domiciliadas en el país;
- b) Las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país;
- c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo;
- d) Las entidades y organismos del Estado (Art. 1 de la Ley 22.016 y sus modificatorias);
- e) Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales con relación a dichos bienes;
- f) Los establecimientos estables ubicados en el país pertenecientes a personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas, patrimonio de afectación, empresas o explotaciones unipersonales, domiciliados o ubicados en el exterior.

De lo expuesto, surge que las Uniones Transitorias de Empresas no aparecen incluidas dentro de la nómina de sujetos pasivos de este gravamen ⁽⁸⁾. Por ende, los integrantes de las Uniones Transitorias de Empresas tendrán esa calidad en forma individual y sus participaciones deberán valuarse teniendo en cuenta la parte proindivisa que cada integrante posea en los activos destinados a la unión según

(7) Scalone, Enrique L. LOS CONSORCIOS DE EMPRESAS FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. La Información, Tomo XLVIII, pág. 631 y ss. Dubois, Fernando. LOS CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA DEFINICION DEL SUJETO DE DERECHO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. Errepar -Doctrina Tributaria-, Tomo IX, pág. 696 y ss. Marchetti, Francisco. LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS Y SU CONSIDERACION COMO SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Errepar -Doctrina Tributaria-, Tomo XI, pág. 749.

(8) Conforme Villegas, Héctor B., CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Editorial Depalma. Quinta Edición ampliada y actualizada. Buenos Aires. Abril 1.992. Pág. 609.

las pautas establecidas en la ley (Art. 4, inc. i de la Ley 23.760).

Teniendo en cuenta lo expresado respecto al Fondo Común Operativo entendemos que no resulta correcto considerar a este como un condominio -"parte proindivisa"- conforme surge de la lectura del actual del Art. 4, inc. i de la Ley 23.760 ⁽⁹⁾.

Cabe destacar que en el caso de que las Uniones Transitorias de Empresas pertenezcan -en todo o en parte- a sujetos residentes en el exterior la ley establece como responsable sustituto de estos últimos al representante de dicha unión (Art. 379 de la L.S.).

- En el Impuesto al Valor Agregado: se incluyen expresamente a las Uniones Transitorias de Empresas como sujetos pasivos del gravamen.

Consideramos necesario efectuar en este punto una revisión cronológica de las distintas corrientes doctrinarias y legislativas que se sucedieron respecto del Impuesto al Valor Agregado (Ley 23.349 y sus modificatorias).

a) X Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas, realizadas en Mar del Plata entre el 27 y 29 de Noviembre de 1980: En dichas jornadas se estableció una diferenciación entre aquellos agrupamientos de naturaleza societaria y aquellos de carácter meramente contractual, recomendando considerar a los primeros como sujetos pasivos del gravamen en análisis. Con relación a los segundos se aconsejó que el gravamen recaiga sobre los partícipes de los "joint venture" ⁽¹⁰⁾.

b) Ley 22.903, en 1983 reforma a la Ley de Sociedades Comerciales (Ley 19.550) e introduce las Uniones Transitorias de Empresas (Art. 377 de la L.S.) asignándole el carácter de figura contractual no societaria.

c) Circular 1183/88 (Impuesto al Valor Agregado. Uniones Transitorias de Empresas. Condición de sujetos pasivos del gravamen), de fecha 8 de agosto de 1988, de la Dirección General Impositiva, en la cual: "...se aclara que dichos entes resultan, por sí mismos, sujetos pasivos del mencionado gravamen, advirtiéndose en este aspecto, que las sociedades y/o empresarios miembros, son terceros respecto a ellas." El Fisco introduce por esta vía -Circular- una nueva categoría de

(9) Marchetti, Francisco, ob. cit., pág. 750.

(10) Scalone, Enrique L. LOS CONSORCIOS DE EMPRESAS FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. La Información, Tomo XLVIII, pág. 631 y ss. Scalone, Enrique Luis. LOS CONSORCIOS DE EMPRESAS, SU TRATAMIENTO FISCAL FRENTE A LAS RECIENTES MODIFICACIONES LEGALES. La Información, Tomo L, pág. 30 a 34. Scalone, Enrique L. LOS AGRUPAMIENTOS NO SOCIETARIOS FRENTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SEGUN LA LEY 23.765. Errepar -Doctrina Tributaria-, Tomo X, pág. 3 y 4.

sujeto pasivo en el Impuesto al Valor Agregado, generando esto una serie de reclamos por parte de los contribuyentes que fueron sustanciados ante la subsecretaría de Finanzas Públicas, la cual se expidió en mayo de 1990 rechazando "in limine" los planteos formulados sobre la base de una interpretación armónica del Art. 15, inc. c) de la Ley 11.683 y Art. 1 y 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a la fecha de producción de los hechos imposables⁽¹¹⁾.

d) La Ley 23.765, con vigencia a partir de febrero de 1990, por la cual se procede a la generalización del Impuesto al Valor Agregado e incorpora en el Art. 4 como sujetos pasivos de este tributo a las Uniones Transitorias de Empresas, junto con otros agrupamientos no societarios que no habían sido contemplados por la citada circular⁽¹²⁾.

La introducción de esta figura contractual en forma expresa como sujeto pasivo del I.V.A. en el segundo párrafo del Art. 4 de la Ley 23.349 (Impuesto al Valor Agregado), cumplimenta el recaudo formal previsto en el Art. 15, inc. c)⁽¹³⁾ de la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683), pero entendemos que no se logra cumplimentar la exigencia sustancial prevista en dicha norma por cuanto las Uniones Transitorias de Empresas no configuran una "Unidad Económica" atento a la carencia de patrimonio propio.

PONENCIA DE LEGE FERENDA

En virtud de lo hasta aquí expuesto, consideramos que:

- Debe existir un tratamiento impositivo uniforme en la legislación tributaria para las Uniones Transitorias de Empresas.

- Normativamente debería contemplarse el otorgamiento de incentivos fiscales que fomenten la utilización de esta figura contractual.

(11) Scalone, Enrique L. LOS AGRUPAMIENTOS NO SOCIETARIOS FRENTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SEGUN LA LEY 23.765. *Errepar -Doctrina Tributaria-*, Tomo X, pág. 6 y 7. Ver al respecto Marchetti, Francisco, ob. cit., pág. 753 a 755.

(12) Ley 23.349, y sus modificatorias 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 alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior".

(13) Art. 15, inc. c) de la Ley 11.683 "c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no reúnan las características previstas en el inciso anterior y aún los patrimonios destinados a un fin determinado cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible."

- Resulta correcta la no inclusión de las Uniones Transitorias de Empresas como sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto a los Activos.

- Las Uniones Transitorias de Empresas no deben ser consideradas como sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado por no constituir las mismas una unidad económica, atento a su carencia de patrimonio propio.

BIBLIOGRAFIA

- CABANELLAS de las CUEVAS, Guillermo; KELLY, Julio Alberto. CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA. Agrupaciones de Colaboración. Uniones Transitorias de Empresas y Joint Ventures. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires. 1.987.
- CASSAGNE, Juan Carlos. LOS CONSORCIOS O UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS EN LA CONTRATACION ADMINISTRATIVA. E.D. 106-787 y siguientes.
- DUBOIS, Fernando. LOS CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA. DEFINICION DEL SUJETO DE DERECHO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. Errepar -Doctrina Tributaria- Tomo IX, pág. 696 y siguientes.
- EIDELMAN, José R. CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA. PROPUESTA DE SU TRATAMIENTO IMPOSITIVO. Errepar -Doctrina Tributaria- Tomo V, pág. 216 y siguientes.
- ETCHEVERRY, Raúl A. NOTAS PRELIMINARES SOBRE GRUPOS DE EMPRESA Y CONTRATOS DE COLABORACION. E.D. 106-887 y siguientes.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. DERECHO FINANCIERO, obra actualizada por Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén Oscar. 4ta. Edición Actualizada. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1.987. Tomo I.
- LE PERA, Sergio. "JOINT VENTURES" Y OTRAS FORMAS DE COOPERACION ENTRE EMPRESAS INDEPENDIENTES. L.L. 1.977-D-908 y siguientes.
- LISICKI, Elías y LITVIN, César R. EL I.V.A. Y LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS. Impuestos. Tomo XLVII-A, pág. 811 y siguientes.
- MARCHETTI, Francisco. LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS Y SU CONSIDERACION COMO SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Errepar -Doctrina Tributaria-, Tomo XI, pág. 747 y siguientes.
- SCALONE, Enrique L. LOS CONSORCIOS DE EMPRESAS FRENTE AL

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. La Información, Tomo XLVIII, pág. 631 y siguientes.

- Scalone, Enrique Luis. LOS CONSORCIOS DE EMPRESAS, SU TRATAMIENTO FISCAL FRENTE A LAS RECIENTES MODIFICACIONES LEGALES. La Información, Tomo L, pág. 19 y siguientes.
- Scalone, Enrique L. LOS AGRUPAMIENTOS NO SOCIETARIOS FRENTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SEGUN LA LEY 23.765. Errepar - Doctrina Tributaria-, Tomo X, pág. 1 y siguientes.
- VILLAR, Celestino. UNIONES TEMPORARIAS O TRANSITORIAS DE EMPRESAS. Errepar -Doctrina Tributaria-, Tomo III, pág. 334 y siguientes.
- VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS PUBLICAS, DERECHO FINANCIERO y DERECHO TRIBUTARIO, 4ta. Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1.987. Tomo I.
- VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Editorial Depalma. Quinta Edición ampliada y actualizada. Buenos Aires. Abril 1992
- ZALDIVAR, Enrique. LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS. L.L. 1984-B-919 y siguientes.
- ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael M. y RAGAZZI, Guillermo E. CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA. Agrupaciones de Colaboración. Uniones Transitorias de Empresas. Joint Ventures. Segunda Edición actualizada. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1989.