

MAS ALLÁ DE LA EXTERIORIZACIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN UTEs EN LOS ESTADOS CONTABLES DE LOS COPARTÍCIPES

*Mariana Nadales
María del Carmen Rodríguez de Ramirez*

SÍNTESIS DE CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

1. La reciente sanción de la Resolución Técnica 14 como normativa contable profesional para exteriorizar las participaciones en UTEs zanja el vacío normativo existente e impone reglas compatibles con la realidad económica de este tipo de agrupamientos, pero plantea soluciones que resultan divergentes con otras normas contables argentinas y con normas contables internacionales al referirse a los estados contables individuales de los copartícipes.

2. El hecho de que las UTEs no posean personalidad jurídica propia y de que tanto sus resultados como el patrimonio al final del contrato se refundan con los de los copartícipes (lo cual indica que son, en definitiva, una extensión de los copartícipes) justificaría la diferencia en tratamiento de la participación en estos emprendimientos con respecto al que resulta aplicable para exteriorizar las inversiones en empresas controladas y vinculadas.

3. Dado lo reciente de la aprobación de la R.T. 14, se están comenzando a plantear interpretaciones divergentes respecto al tratamiento de ciertas situaciones conflictivas que pueden presentarse en el accionar concreto de este tipo de emprendimientos con respecto a su inclusión en las registraciones y en los estados contables de los copartícipes.

4. La dinámica de este tipo de emprendimientos conjuntos flexibles lleva a consideraciones que van más allá de la presentación de las participaciones en las UTEs en los estados contables de los copartícipes.

5. La necesidad de contar con sistemas contables que permitan un adecuado flujo de información entre la UTE y los copartícipes resulta de vital importancia no sólo para evaluar la gestión y marcha del emprendimiento conjunto, sino para cumplir con las demandas que implica su accionar dentro de los regímenes de información dispuestos por las normas impositivas y de seguridad social vigentes.

1.- INTRODUCCIÓN

La gran difusión que han tenido las actividades desarrolladas a través de Uniones Transitorias de Empresas en los últimos años en nuestro país, ha llevado a que la profesión contable se viera en la necesidad de abordar el tratamiento de la problemática referida a su exteriorización en los estados contables de las empresas copartícipes.

Hasta hace poco, existía un vacío a nivel de normas contables profesionales al respecto, lo que ha sido saldado a partir de la promulgación de la Resolución Técnica 14 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del 3 de octubre de 1997. El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, por Resolución C. 63/98 del 22 de abril de 1998

decidió la adopción, como norma contable profesional en su jurisdicción, de la Resolución Técnica citada para ser aplicada a los estados contables anuales o de períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1° de julio de 1998, permitiendo su aplicación a los estados contables de ejercicios iniciados con anterioridad a dicha fecha.

Si bien resulta que actualmente contamos con una normativa aplicable para la exteriorización de las participaciones en UTEs, la doctrina no es pacífica con respecto a su adecuación y en la profesión se debate acerca de si resulta aceptable la solución propuesta.

En este trabajo nos proponemos analizar algunos puntos controvertidos con relación a la nueva normativa profesional para arribar a un consenso en lo que se refiere a la mejor manera de exteriorizar este tipo de emprendimientos, buscando una compatibilidad con la exposición de otro tipo de inversiones y tratando de acercarnos también a las soluciones adoptadas por la normativa internacional. Ambas consideraciones se hallan insertas en el desarrollo de un modelo amplio de información contable para terceros que sea capaz de satisfacer las necesidades de los usuarios respecto a las nuevas situaciones provenientes de la globalización de la economía, del avance tecnológico y de las nuevas modalidades que las empresas adoptan para el desarrollo de sus actividades.

Además, consideramos necesario realizar algunas consideraciones que van más allá de la presentación de este tipo de información para terceros y que abarcan la problemática cotidiana del flujo de información entre la UTE y los copartícipes, que necesariamente debe implicar un dinamismo mucho mayor que el meramente necesario para la preparación de estados contables anuales y, de corresponder, trimestrales.

2.- MARCO JURÍDICO DE LAS UTEs EN LA ARGENTINA

La legislación argentina brindó su respuesta a las nuevas formas de concentración de tipo temporaria y flexible a través de la Ley N° 22.903, que incorporó los contratos de colaboración empresaria a la Ley N° 19.550 en el Capítulo III, artículos 367 a 383.

Si bien no es el propósito de este trabajo abordar específicamente el tema, consideramos necesario incluir un cuadro que resuma las características más relevantes de las UTEs que enmarcan su accionar desde el punto de vista jurídico.

1. Denominación	Alguno/s o todos los miembros más la expresión UTE.
2. Miembros	Sociedades constituídas en el país, empresarios individuales y/o empresas extranjeras, legalmente constituídas en su país de origen, con domicilio en el país(art. 118 de la ley).
3. Finalidad	No percibe fin de lucro directamente, pero sí indirectamente, en función del objeto de los entes participantes.

- 4. Objeto / caracterización** Desarrollo o ejecución de una obra concreta (prestación de servicios, suministro de bienes).
- 5. Servicios prestados** A terceros, a diferencia de la Agrupación de Colaboración Empresaria. Si hay servicios entre los entes intervinientes y la UTE, éstos deberán ser facturados como si fueran de o hacia terceros.
- 6. Duración** En función de la obra, suministro o locación concreta que le dio origen.
- 7. Dirección / Administración** Debe figurar en el contrato un representante - como mínimo - de cada una de las empresas participantes.
- 8. Resoluciones / Votaciones** Por unanimidad, salvo pacto en contrario.
- 9. Solidaridad de copartícipes** No se presume.
- 10. Sistema contable** Deben llevarlo en libros rubricados, y deben confeccionarse estados de situación. El contrato debe prever las normas para su confección.
- 11. Participación en resultados** El contrato debe prever los porcentajes de participación en la distribución de resultados. Sólo si no se aclara expresamente, será en función de la participación de cada empresa en el Fondo Común Operativo. No necesariamente sigue dicha proporción.
- 12. Fondos** “Fondo Común operativo” es la denominación. Está formado con las contribuciones de integrantes y/o bienes adquiridos. Existe indivisión mientras dure el contrato. Los acreedores particulares de los participantes no podrán hacer valor sus derechos sobre ellos.
- 13. Domicilio** Se fija uno legal y especial para todos sus efectos.
- 14. Personalidad jurídica** Si bien debe inscribirse en el RPC el contrato constitutivo, esto no es sinónimo de poseer personería jurídica propia. No son sujetos de derecho, y los representantes contratarán en nombre de las empresas participantes al llevar a cabo las actividades vinculadas con su actividad.
- 15. Titularidad de bienes registrables/ otros bienes** Nada obsta a que posean bienes necesarios para llevar a cabo sus actividades, pero no podrían ser bienes registrables puesto que no son sujetos de derecho.
- 16. Régimen impositivo y previsional** Pueden ser sujetos del impuesto al Valor Agregado y Empleadores. No son sujeto de ganancias, porque los resultados recaerían directamente en las empresas participantes.

Con respecto a la denominación se presenta alguna dificultad de orden práctico cuando dos entidades deciden tener varios emprendimientos conjuntos, para lo cual deben constituir idéntica cantidad de UTEs: el tener que poner el nombre, combinándolo de formas variadas pero siempre manteniendo a alguno de los participantes, sumado al hecho de que probablemente van a querer figurar todos los copartícipes, puede requerir de algún aditamento para diferenciarlas. Si bien la ley no dice nada al respecto, tampoco deja cerrada la posibilidad. Dicho aditamento puede ser, por ejemplo, el nombre de la región o de la ciudad o de la calle donde se llevará a cabo el mismo, o una numeración por cada obra adicionada al nombre de los cocontratantes que figure.

Siendo la IGJ la encargada de controlar el cumplimiento de la Ley de Sociedades Comerciales y los representantes de la UTE los responsables de actuar dentro de dicho marco, es interesante destacar que hay diferencias de interpretación en distintos Registros de Comercio de diferentes jurisdicciones. En algunos se acepta que una UTE dedicada a la Construcción se constituya para una obra específica y se anexasen otras obras, si son al mismo comitente; se entiende que la “obra concreta” no es una construcción específica, sino que puede implicar varias, dentro de ciertos parámetros coincidentes. En la IGJ de Capital Federal, no se entiende así: en el momento de rubricar los libros contables, dicha entidad incluyó en la rúbrica una leyenda aclarando que en esos libros sólo tenían validez las registraciones vinculadas con la Obra específica, allí detallada.

3.- LA DISCUSIÓN SOBRE LA FORMA DE EXTERIORIZAR LAS PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS.

El cuestionamiento acerca de la exteriorización de las participaciones en negocios conjuntos no es solamente atribuible a nuestra comunidad profesional.

En un artículo publicado recientemente en el Reino Unido¹ que analiza el tema de las participaciones en empresas asociadas y en Joint Ventures se hace referencia a una investigación realizada por Coopers & Lybrand de la que se desprende que los joint ventures son un fenómeno habitual en el mundo de los negocios y pueden encontrarse en todo tipo de actividades (no sólo en las que involucran grandes inversiones y riesgos como el petróleo y el gas) dado que permiten por su flexibilidad desarrollar proyectos comunes en forma más eficiente².

De una encuesta internacional realizada por la firma, surge que el 91% de los joint ventures encuestados se hallaban sujetos a acuerdos de los partícipes que tenían como principal centro de interés la determinación de la estructura de participación de cada integrante, en particular en lo referente a la aprobación de nuevos partícipes y las cláusulas para retirarse del negocio conjunto.

¹ Jhonson, Barry, “Associates and Joint Ventures”, Certified Accountant, October 1997, p. 35-36

² El tema de los beneficios que proporcionan este tipo de agrupaciones flexibles para potenciar los recursos y fortalezas de las empresas a través de su combinación con los de otras entidades de manera tal de compensar sus debilidades en otros aspectos y encarar proyectos específicos a través de la complementación, ha sido desarrollado con mayor amplitud en Rodríguez de Ramírez, M del C., Uniones Transitorias de Empresas. Una respuesta flexible a las demandas del contexto, Editorial Nueva Técnica-Errepar, 2da Edición, Marzo de 1997.

La naturaleza del control conjunto que implica compartir riesgos y beneficios de la actividad objeto del contrato, hace que este tipo de agrupaciones difieran en muchos aspectos de las inversiones que se realizan en empresas asociadas en las que se ejerce influencia significativa y que, por lo tanto, la consolidación proporcional resulte en una alternativa más adecuada para exteriorizar el control conjunto que el método del valor patrimonial proporcional (que exterioriza la participación en una sola línea de los estados contables) puesto que, se sostiene desde el punto de vista económico, que mantener el control conjunto sobre una actividad económica implica mantenerlo sobre el conjunto de activos y pasivos necesarios para obtener un resultado.

Quienes se oponen a este tipo de exteriorización aducen que la inclusión en cada línea de la participación en el negocio conjunto, no permite distinguir separadamente dicha participación de la que corresponde sobre los activos sobre los que se tiene control absoluto. En realidad, no es difícil saldar este último tipo de objeción por cuanto es posible aclarar la diferencia dentro del cuerpo de los estados contables a través de la inclusión de las participaciones en negocios conjuntos a doble columna o doble fila o, en nota a los estados contables discriminando dichas participaciones en cada uno de los rubros.

En el artículo mencionado supra se señala que, cada vez más, en el caso de grupos que llevan a cabo gran parte de sus actividades a través de joint ventures y que se encuentran sujetos a normativas que permiten sólo la utilización del método del valor patrimonial proporcional, se están presentando estados de resultado pro-forma que incluyen la participación proporcional en joint ventures incorporados a los efectos de exteriorizar las actividades desarrolladas conjuntamente.

De hecho, en la Argentina, aún antes de contar con una norma contable profesional sobre el tema, los estados contables de YPF al 31/12/97³ exteriorizaron su participación en UTEs a través de la consolidación proporcional línea por línea en los activos, pasivos, ingresos y gastos, revelando en nota los montos correspondientes a dichas participaciones en activos corrientes, activos no corrientes, total de activo, pasivos corrientes, pasivos no corrientes, total de pasivos y costos de producción.

4.- LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LAS PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS.

Puesto que existe un pronunciamiento a nivel de las normas internacionales de contabilidad que encara el tema y que es indicado por nuestra Resolución Técnica 14 como antecedente importante, consideramos que resulta apropiado realizar una síntesis sobre los temas pertinentes.

La Norma Internacional de Contabilidad 31⁴ aborda ampliamente la problemática de la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos y de la exteriorización de estas participaciones en los estados contables de los co-partícipes y

³ Estados Contables de YPF S.A. Boletín Semanal de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, Lunes 27 de abril de 1998, páginas 56 - 83.

⁴ IASC, IAS 31 (reformatted 1994), Financial Reporting of Interests in Joint Ventures, London, 1997, p.534-549

otros inversores pasivos independientemente de las estructuras o formas jurídicas adoptadas para desarrollar las actividades del joint venture.

La norma caracteriza al joint venture o negocio conjunto como “un acuerdo contractual por el que dos o más partes emprenden una actividad económica sujeta a control conjunto” y entiende por control conjunto a “la participación contractualmente convenida en el control sobre una actividad económica”.

En el párrafo 6 de la norma se aclara que al establecer el control conjunto sobre el negocio se asegura que ningún co-partícipe por sí mismo pueda controlar unilateralmente la entidad. Específicamente señala, al referirse a la posible existencia de un operador en el negocio conjunto que, si el mismo tuviera el poder de gobernar las políticas financieras y operativas de la actividad económica, estaría controlando el negocio y ello lo haría caer en la definición de subsidiaria del operador y no de negocio conjunto.

La norma identifica tres tipos distintos de joint ventures:

- a) operaciones controladas conjuntamente,
- b) activos controlados conjuntamente
- c) entidades controladas conjuntamente

Nos interesa esta última por ser la que implica la creación de “una sociedad por acciones, de una asociación o de otro tipo de ente en el cual cada copartícipe tiene una parte”. Es dentro de esta última y amplia clasificación en donde podríamos incluir a las uniones transitorias de empresas que nuestra legislación ha plasmado como contratos nominativos tipificados en los artículos 367 a 383.

Para analizar el tratamiento otorgado por la NIC 31 a la exteriorización de las participaciones en joint ventures, es necesario puntualizar específicamente que hace una distinción fundamental entre:

- a) la exteriorización en los estados contables individuales de los copartícipes
- b) la exteriorización en los estados contables consolidados del grupo (es decir, en los del grupo económico en el que el copartícipe resulta la entidad controlante).

Esta distinción resulta crucial por cuanto se constituye en la principal asimetría con respecto a la Resolución Técnica 14, la cual, a su vez, resulta totalmente asimétrica con respecto a la exteriorización de las participaciones en sociedades controladas como señalaremos más adelante.

La NIC 31 puntualiza que, en lo que se refiere a los estados contables individuales de los participantes en el negocio conjunto, la misma habrá de reconocerse:

- a) en el caso de los inversores pasivos, de acuerdo a la NIC 25
- b) en el caso de participantes que tuvieran influencia significativa, de acuerdo a la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Asociadas. Esta norma admite la utilización del método del valor patrimonial proporcional o algunos de los permitidos por la NIC 25 para la contabilización de las inversiones.
- c) en el caso de participaciones que confirieran el control, de acuerdo a la NIC 27, Estados Contables Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias. Esta norma también admite la utilización del método del valor patrimonial proporcional o algunos de los permitidos por la NIC 25 para la contabilización de inversiones.
- d) en el caso de participaciones que confirieran el control conjunto (que es el tema central que nos interesa para este tipo de agrupaciones) en el párrafo 38 se

señala que la norma no indica preferencia acerca de algún método en particular, dejándolo librado a las disposiciones vigentes en los países respectivos (el párrafo 24 al ejemplificar el tratamiento de los inversionistas respecto a sus contribuciones a las entidades controladas conjuntamente indica que se incluyen en los registros contables de los mismos y se reconocen en sus estados contables individuales como una inversión en las entidades controladas conjuntamente).

Tras esta aclaración, indicamos a continuación cuál es el tratamiento que la NIC 31 confiere a la exteriorización de las participaciones en entidades controladas conjuntamente en los estados contables consolidados de los copartícipes:

Tratamiento punto de referencia: Consolidación proporcional, lo cual implica considerar el porcentaje de participación sobre activos, pasivos, ingresos y gastos a través de:

- a) su inclusión línea por línea combinadamente con los propios del copartícipe
- b) su exteriorización en líneas separadas.

Tratamiento alternativo permitido: Valor patrimonial proporcional, lo cual implica la exteriorización de la participación en una sola línea de los estados contables consolidados.

Se indica que, de utilizarse la consolidación proporcional, en su versión combinada línea por línea o de seguirse el tratamiento alternativo permitido (valor patrimonial proporcional), será necesario revelar los montos de la participación en la entidad controlada conjuntamente sobre: activos corrientes, activos no corrientes, pasivos corrientes, pasivos no corriente, ingresos y gastos.

La norma establece que no corresponderá utilizar los métodos señalados como punto de referencia o alternativo sino los establecidos por la NIC 25 cuando:

- a) la participación haya sido adquirida y mantenida exclusivamente para disponer de ella en el futuro cercano
- b) la participación fuera en entidades controladas conjuntamente que operan bajo restricciones severas a largo plazo que dañan significativamente su capacidad para transferir fondos al inversionista.

La norma aclara especialmente que, en el caso de que el copartícipe no emitiera estados contables consolidados por no tener subsidiarias, debe revelar: Su participación en los activos corrientes, activos no corrientes, pasivos corrientes, pasivos no corrientes, ingresos y gastos de todos los negocios conjuntos en que participe.

5.- LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES ARGENTINAS: LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 14 Y LA GRAN ASIMETRÍA.

La Resolución Técnica 14 al señalar los procedimientos aplicables para la exteriorización de las participaciones en UTEs se refiere exclusivamente a los estados contables individuales de los partícipes por cuanto son éstos, los del ente jurídico independiente, los que constituyen los estados contables básicos. Así, señala el tratamiento en las diversas situaciones que pudieran suscitarse:

- a) participaciones que otorguen el control conjunto: se exteriorizan en los estados contables individuales del copartícipe utilizando la consolidación proporcional según el procedimiento indicado en la propia resolución
- b) participaciones que otorguen el control a un participante: se exteriorizan en

los estados contables individuales del partícipe controlante utilizando la consolidación total según el procedimiento descripto por la Resolución Técnica 4.

c) Participaciones que no otorguen control conjunto o control a un participante (inversores pasivos): se exteriorizan en los estados contables individuales de los inversores pasivos a su valor patrimonial proporcional según el procedimiento descripto por la Resolución Técnica 5.

Es decir que, considerando lo expuesto, no existiría ninguna congruencia directa con la NIC 31.

En la NIC 31, los tratamientos señalados en a) y b) están contemplados para los estados contables consolidados de los copartícipes y no para sus estados contables individuales, aunque podría aducirse que, al no señalar el pronunciamiento internacional ningún procedimiento como preferible para los estados contables individuales y dejarlo librado a las disposiciones nacionales, no estaríamos en contradicción con la norma.

Con respecto al punto c) sobre los inversores pasivos, para ellos resulta de aplicación la NIC 25 para las inversiones, lo que implica su contabilización al costo o a valores revaluados y no a su valor patrimonial proporcional.

Con relación al método de consolidación proporcional a utilizar, la Resolución Técnica 14 admite que la exteriorización de las porciones correspondientes en cada uno de los activos y pasivos podrá:

a) sumarse línea por línea con las partidas similares de su estado de situación patrimonial

b) presentarse como partidas separadas dentro de cada uno de los rubros.

La resolución aclara que, en los casos en que el porcentaje de participación en los resultados fuera distinto del de participación en los aportes (por existir algún aporte consistente en el derecho al uso de activos o de algún intangible), para la determinación de la proporción que le corresponde al copartícipe sobre los activos y pasivos del negocio conjunto se determinará de la siguiente manera:

$$\text{PORCENTAJE A APLICAR} = \frac{\text{SUMATORIA DEL IMPORTE DE LA PARTICIPACIÓN EN LOS APORTES RECONOCIDOS CONTABLEMENTE + IMPORTE DE LA PARTICIPACIÓN CONVENIDA EN RESULTADOS}}{\text{PATRIMONIO NETO DEL NEGOCIO CONJUNTO}}$$

A continuación incluimos un Cuadro Comparativo del tratamiento de las distintas situaciones que pueden presentarse según la Resolución Técnica N° 14 y la NIC 31.

RT 14

NIC 31

CONTROL	ESTADOS CONTABLES INDIVIDUALES	CONSOLIDACIÓN TOTAL (Según R. T. N° 4)	VPP (Según NIC 28) o COSTO O REVALÚO (Según NIC 25)
	ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS	CONSOLIDACIÓN TOTAL (Según R. T. N° 4)	CONSOLIDACIÓN TOTAL (Según NIC 27)
CONTROL CONJUNTO	ESTADOS CONTABLES INDIVIDUALES	CONSOLIDACIÓN PROPORCIONAL (Según RT 14)	NO INDICA PREFERENCIA ⁵
	ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS	CONSOLIDACIÓN PROPORCIONAL (Según RT 14)	TRATAMIENTO PUN- TO DE REFERENCIA: CONSOLIDACIÓN PRO- PORCIONAL TRATA- MIENTO ALTERNATI- VO PERMITIDO: VPP
INFLUENCIA SIGNIFICATIVA	ESTADOS CONTABLES INDIVIDUALES	VPP (Según RT 5)	VPP (Según NIC 28) o COSTO O REVALÚO (Según NIC 25).
	ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS	VPP (Según RT 5)	
PARTICIPACIÓN PASIVA	ESTADOS CONTABLES INDIVIDUALES	VPP (Según RT 5)	VPP (Según NIC 28) o COSTO O REVALUO (Según NIC 25)
	ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS	VPP (Según RT 5)	VPP (Según NIC 28) o COSTO O REVALUO (Según NIC 25)

⁵ Si no presenta ESTADOS CONSOLIDADOS presenta por nota PARTICIPACIÓN en ACTIVOS CORRIENTES, ACTIVOS NO CORRIENTES, PASIVOS CORRIENTES, PASIVOS NO CORRIENTES, INGRESOS y GASTOS.

Se incluye a continuación un cuadro comparativo para el caso de control en el caso de participaciones en UTEs y en el caso de participaciones accionarias en la Argentina.

	RT N° 14 UTEs	RT N°s 4 y 5 para Inversiones en Acciones	
CONTROL	ESTADOS	CONSOLIDACIÓN	VPP
	CONTABLES	TOTAL	
	INDIVIDUALES		
	ESTADOS	CONSOLIDACIÓN	VPP
	CONTABLES	TOTAL	
	CONSOLIDADOS		

El hecho de que las UTEs no posean personalidad jurídica propia y de que tanto sus resultados como el patrimonio al final del contrato se refundan con los de los copartícipes (lo cual indica que son, en definitiva una extensión de los copartícipes) justificaría la diferencia en tratamiento de la participación en estos emprendimientos con respecto al que resulta aplicable para exteriorizar las inversiones en empresas controladas y vinculadas. En este último caso, se trata de distintos entes, con personería jurídica distinta y la matriz refleja la situación del grupo económico (matriz y controladas) a través de la consolidación total en sus estados contables consolidados que se presentan como información complementaria (las inversiones en empresas vinculadas se mantienen a su valor patrimonial proporcional).

6.- LA FUENTE DE INFORMACIÓN PARA EL CÁLCULO DE LAS PARTICIPACIONES EN UTEs EN LOS ESTADOS CONTABLES DE PRESENTACIÓN DE LOS COPARTÍCIPES.

Normas legales

Según lo prescripto por las Resoluciones 8/90 y 9/90 de la IGJ, las UTEs deben preparar y presentar estados de situación y las sociedades por acciones deben presentar un “Anexo de Participación en UTEs conjuntamente con sus estados contables anuales. La norma no fija ninguna frecuencia para la presentación de información por parte de las UTEs sino que remite para los referidos estados de situación al inciso 12 del art. 378 de la Ley de Sociedades en el que se indica que las normas para la confección de los mismos deberán preverse en el contrato de la unión. No se aclara allí si ese estado de situación es el clásico Estado de Situación Patrimonial y, por otra parte, no se refiere al Estado de Resultados, si bien no sería lógico no informar acerca de éste.

Podría interpretarse que lo previsto en el régimen legal por parte del organismo de control, es que las UTEs informen a los partícipes lo necesario para que

éstos puedan incluir sus participaciones en sus respectivos estados contables individuales y, además, confeccionar sus respectivos “Anexos” si fueran sociedades por acciones.

Desde el punto de vista de las entidades coparticipantes, este régimen de información es insuficiente por varias razones:

a) si tomamos en cuenta que la información contable debe ser útil para la toma de decisiones y no sólo para cubrir necesidades fiscales y legales, los entes inversores querrían incorporar los resultados de la UTE en la medida en que los mismos se fueran devengando, esto haría que la frecuencia de la información fuera mensual o, cuando menos, trimestral.

b) Podría darse el caso de que se practicaran retenciones de impuestos o por conceptos previsionales a las UTE:

1) en el caso del impuesto a las ganancias, y no siendo la UTE contribuyente en sí misma, sino agente de información, la retención debe ser asignada a los integrantes. A falta de indicación específica en la norma vigente, esta distribución podría ser hecha en función de la participación de cada miembro en el Fondo Común Operativo de la UTE. Por lo tanto, los copartícipes deben ser informados en forma oportuna acerca de las retenciones para su eventual utilización y registración en su propio sistema contable.

2) De tratarse de una UTE con actividades en la industria de la construcción, las retenciones previstas por la R.G. 4052 será hecha a cuenta del régimen de Seguridad Social-Empleadores y será utilizada:

- por la misma UTE, si ésta es el empleador
- por uno, varios o todos los integrantes de la UTE, en proporción al personal propio en relación de dependencia que hayan afectado a la obra en común. En este caso, lo imperioso es que se informe a los integrantes antes del vencimiento del pago del respectivo período mensual.

Normas profesionales

La RT N° 14 va más allá de lo dispuesto por el art. 378 inc. 12 que se refiere a los “estados de situación” de las UTEs al exigir en el punto II.B.2 que “en todos los casos deberán prepararse estados contables del negocio conjunto” aduciendo que esto es necesario para reflejar en los estados contables de los copartícipes su participación en ellos y aclarando en el punto II.F que los estados contables del negocio conjunto deberán contar con la opinión de contador independiente.

Como requisito para la aplicación del método de consolidación proporcional, la R.T. 14 indica en el punto II.C.1. que los estados contables del negocio conjunto se deben ajustar a similares normas contables que las utilizadas por el participante y, en el caso en que difirieran las fechas de cierre, indica la necesidad de preparar estados contables especiales a la fecha de cierre del participante, admitiendo que excepcionalmente podría aceptarse una diferencia de tiempo entre ambos cierres que no superara los tres meses, siempre y cuando no se hubieran producido en ese lapso hechos conocidos que hubieran modificado sustancialmente la situación patrimonial y financiera y los resultados de la entidad. Este requerimiento también está contemplado en las R.T. 4 y 5, con lo cual resulta aplicable

para las participaciones en UTEs en las que se tenga control o se actúe como inversor pasivo.

De esto se deduce que - salvo por la excepción señalada - en el caso en que los partícipes tuvieran distintas fechas de cierre que las de la UTE, éstas deberían preparar estados contables especiales para cada uno de ellos.

Respecto de la información a brindar durante el período comprendido entre cierres de ejercicio de cualquier entidad, nada dice la R.T. 14. Teniendo presente lo establecido por la R.T. 10 en cuanto a los requisitos y cualidades de la información contable (oportunidad, utilidad) aparece como primordial lo anticipado en el análisis de las normas legales: deben incorporarse a las registraciones contables de los participantes los resultados del negocio conjunto, en la medida en que se devenguen. Esto podría hacerse en función de la información suministrada por la UTE a través de Balances de Sumas y Saldos, de ser posible, de frecuencia mensual. También podría prepararse una información tabulada en la que, además de los saldos de las operaciones de la UTE, haya columnas que reflejen las eliminaciones y la participación de cada uno de los copartícipes.

Notamos aquí una vez más que el énfasis en las normas contables legales y profesionales se halla en los estados contables de publicación por sobre la necesidad concreta en este tipo de emprendimientos de contar con información oportuna por lo menos de carácter mensual (la que se manifiesta explícitamente con respecto a los regímenes de retenciones).

Como lo señaláramos ya en otros trabajos⁶, resulta más relevante el diseño de un sistema contable que permita preparar “estados de situación” mensuales a los efectos de integrarlos a los sistemas contables de los copartícipes a través de una adecuada apertura de sus Planes de Cuentas.

Dado lo reciente de la aprobación de la R.T. 14, se están comenzando a plantear interpretaciones divergentes respecto al tratamiento de ciertas situaciones conflictivas que pueden presentarse en el accionar concreto de este tipo de emprendimientos con respecto a su inclusión en las registraciones y en los estados contables de los copartícipes. A continuación señalamos algunos casos que nos parecen ilustrativos:

a) La constitución de la UTE será reflejada en las participantes como una cuenta de inversión, para el caso de inversores pasivos, o abierta en todos los rubros que constituyan el aporte inicial para los casos de control conjunto o total, siendo la contrapartida acreedora el dinero o los bienes materiales que fueren entregados para constituir el Fondo Común Operativo. Estos rubros seguirán la evolución de los movimientos contabilizados en la Unión, en la medida en que ésta los informe.

b) Si la UTE fuera empleadora, necesariamente se concretará el despido masivo de los empleados al finalizar su objeto. Puesto que se trata de una situación inherente a este tipo de contrato, que no se da en las empresas en las que el vínculo laboral se reputa por tiempo indeterminado, correspondería registrar contablemente dicha contingencia distribuyéndola uniformemente a lo largo de todos los ejercicios en que se estime se ha de generar la correspondiente indemnización.

c) Si la UTE tuviera bienes amortizables a su nombre, obviamente las amortizaciones serían registradas en su propia contabilidad y atribuidas a los partícipes

⁶ RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen, op. cit., páginas 12 - 13.

en función a su participación. Respecto de los bienes que son propiedad de los copartícipes y que están afectados exclusivamente al uso de la UTE, la RT 14 contempla el hecho y señala que “no deberían ser reconocidos como activos en los estados contables del negocio conjunto los derechos de uso constituídos sobre bienes de propiedad de los participantes”. Esto también se aplicó a la amortización. En el Anexo B de la Resolución, en su caso práctico, la amortización recae totalmente en la empresa propietaria del bien. Sin embargo, la realidad económica es que la depreciación tendría que recaer porcentualmente en dicha empresa y el resto distribuirse en los restantes participantes, formando parte de sus resultados. A su vez, en los libros de la propietaria del bien se podría registrar en la cuenta regularizadora de depreciación acumulada el total de la depreciación y tomar como un recupero de amortización el porcentaje correspondiente a las participaciones restantes. Con ello se reflejaría correctamente el resultado del negocio conjunto.

Los señalados precedentemente no son más que algunos ejemplos de los numerosos problemas que se plantean en los emprendimientos conjuntos. Y como el camino se hace al andar, las soluciones que se elaboren deberían encararse a medida que se presentan teniendo en cuenta la sustancia económica de los hechos y entendiendo al sistema contable como la herramienta principal para suministrar la información necesaria para usuarios externos e internos.