

COMISION III.2: INCIDENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE LA ORGANIZACIÓN SOCIETARIA Y CONTRACTUAL. Ilícitos Tributarios (*)

Coordinador nacional: *Mario Augusto Saccone*

SINTESIS

La incorporación en la legislación argentina de los contratos de colaboración empresaria, y las razones que la fundamentaron y su utilización en grandes emprendimientos empresariales exige una legislación impositiva que las regule correctamente, en el orden nacional y provincial.

Tanto en lo que se refiere a los impuestos patrimoniales, a las ganancias, a las ventas, como los locales, se debe organizar un régimen que tenga en cuenta las modalidades de estos contratos y la relación con sus participantes, sin perjuicio de establecer los mecanismos de control y de registración que aseguren, tanto para el fisco como para los contribuyentes, la necesaria seguridad jurídica.

La autonomía del derecho tributario autoriza a éste a otorgar efectos fiscales especiales o atribuir personalidad jurídico impositiva a los que no la tienen en el derecho común, pero dentro de un criterio que no implique frustrar la finalidad de la creación de los institutos o alterar la necesaria neutralidad de la imposición.

1. LA AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para efectuar el análisis de la incidencia de las normas fiscales sobre las organizaciones societarias y contractuales y, en especial, sobre las nuevas modalidades mercantiles, es imprescindible, previamente, un somero análisis sobre la existencia, o no, del carácter autonómico del derecho tributario.

En el desarrollo de los estudios sobre esta autonomía se advierte que, en primer término, se consideró la existente entre el derecho financiero -más amplio que el tributario-, de su raíz, el derecho administrativo que incluía, en todos sus casos a aquél.

(*) Este trabajo debió incluirse en Comisión III.2, pág. 384, error editorial que aquí salvamos.

Admitida esa autonomía, el tema en discusión se centró en la posibilidad, a la luz de la evolución de la legislación, jurisprudencia y doctrina específica, de la autonomía del derecho tributario y las demás disciplinas jurídicas, en especial el derecho civil.

La cuestión de la existencia o no de esa autonomía reviste especial importancia para analizar su influencia sobre otras ramas del derecho -en especial, en el derecho mercantil, por su influencia en las organizaciones societarias y contractuales-, pero, además, para determinar el alcance de esa autonomía y si ella implica un desconocimiento de la unidad del orden jurídico.

A lo que debe añadirse que en el caso del derecho tributario, por sus características y origen, se debe prestar especial atención. Ello, porque no debe olvidarse que en su origen, el derecho tributario no fue tal, esto es, no fue derecho, sino poder, y que se necesitó un largo desarrollo histórico y social para que el poder de imposición se convirtiese en una obligación normada jurídicamente.

Además, porque es parte de un fenómeno muy complejo, alrededor de un instituto propio, generador de obligaciones sin consentimiento contractual pero con base ineludiblemente legal, como es el tributo, en sentido lato, integrado, además, por otras ramas del conocimiento, como las constituida por la ciencia fiscal, la política fiscal y la técnica fiscal.

Advertidos de esa complejidad, el estudio de la autonomía debe realizarse prescindiendo de todas aquellas disciplinas extralegales, y en función de esa previa depuración, puede concluirse que en los criterios doctrinarios se distinguen tres posiciones: a) los que niegan esa autonomía, sosteniendo que es parte de los estudios de derecho administrativo; b) los que admiten la autonomía del derecho financiero, incluyendo en éste al tributario como regulación de los recursos derivados y c) los que consideran que el derecho tributario es autónomo, pero otorgando diversos matices a esa autonomía.

En el estadio actual de los estudios de la disciplina, ésta última posición es la generalmente aceptada, contándose entre sus sostenedores a Giannini, Grizzioti, Blumenstein, A. Berliri, Duverger, Pérez de Ayala, Amorós, Jarach, Valdés Costa y Villegas.

Jarach, al definir su posición autonómica, sostiene que el análisis no se basa en aspectos formales sino en la diferencia entre la relación de derecho privado y la relación jurídica del impuesto, la cual consiste en que la primera tiene como fuente la voluntad de las partes y la segunda la voluntad de la ley, considerando que la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquéllas.

Sin embargo, cabe advertir que esa autonomía, por el principio de legalidad de la tributación, queda reservada al legislador, que podrá otorgar efectos fiscales distintos a instituciones del derecho privado, esto es, que esa posibilidad debe estar plasmada en la ley.

Debemos admitir, entonces, la autonomía del derecho tributario, en especial en su aspecto sustantivo o material, de manera que pueda aplicarse sobre los institutos del derecho privado, sin que ello implique modificar éstos, salvo en los aspectos de la fiscalidad. Y todo ello, debe reiterarse, dentro de la Teoría General del Derecho, prescindiendo de elementos exógenos no jurídicos.

2. LOS SUJETOS PASIVOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO

En la relación jurídico tributaria obligacional, las normas fiscales indican quiénes revisten la calidad de contribuyentes. Esas normas fiscales deben ser, necesariamente, y en virtud del principio constitucional de legalidad de la tributación, leyes formales, como resultado de la elaboración parlamentaria realizada conforme sus propias pautas específicas.

En la ley nacional 11.683, verdadero código de principios en la materia, se establece que están obligados a pagar el tributo en la forma y oportunidades debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables de su deuda tributaria, los que sean contribuyentes según las leyes respectivas.

En forma enunciativa, se consideran contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

Asimismo, pueden ser contribuyentes las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas anteriormente, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unos y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

De la manera usual que se advierte en el derecho tributario, que aparece como una rama jurídica que corta horizontalmente a las otras disciplinas jurídicas, pero que se apoya en las mismas, ya sean de derecho privado o público, la legislación remite, en la conceptualización genérica de contribuyente, en primer lugar, a las entidades a las que el derecho privado considera como sujetos de derecho.

Esto es, a las consagradas en el Código Civil como personas de carácter público de carácter privado, así como las contenidas en la ley de sociedades.

Dentro de la Teoría General de Derecho, el derecho privado define las instituciones básicas del derecho común y a las mismas se remite el derecho tributario en sus propias calificaciones, de manera tal que aquel que es sujeto de derecho para el primero, lo es también para el segundo, en la apropiación de capacidades fiscales.

Sin embargo, la situación se modifica en cuanto la propia ley fiscal, admite la posibilidad de que sean sujetos de derecho tributario aquellos que no son sujetos de derecho común, admitiendo que se les otorgue esa naturaleza por vía de la ley especial.

La ley fiscal nacional dice expresamente que pueden ser contribuyentes, aquellos a los que el derecho privado no le reconoce la calidad de sujetos de derecho, y, además, los patrimonios afectados a un fin determinado.

Negada esa calidad de sujeto de derecho -en el privado-, o no reconocida, la ley fiscal puede tener entidad suficiente para otorgársela como sujeto de derecho tributario, si se considera que constituye una unidad económica para la atribución del hecho imponible, esto es, que con respecto a la misma puede adjudicarse la titularidad del presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria.

3. LA LEY FISCAL Y LOS CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA

Una de las principales innovaciones de la ley 22.903 es la constituida por la incorporación de las agrupaciones de colaboración y las uniones transitorias de empresas, que consagran, en el derecho positivo argentino, unas figuras que reclamaba la actividad empresaria, en especial aquella de gran magnitud. Como se sostiene doctrinariamente, no se trata de sociedades de un nuevo tipo, sino de una regulación contractual de la actividad de sociedades y personas físicas en el campo empresarial.

Como la legislación fiscal es preexistente a estos nuevos institutos mercantiles, y por lo tanto no estaban previstos en su regulación, surge de inmediato la incertidumbre sobre la procedencia o no de la aplicación de las leyes fiscales, y, en caso afirmativo, con qué alcance.

En el estudio sobre el régimen fiscal de los grupos de interés económico, Guyénot (*Los agrupamientos empresarios y de colaboración*, Ed. Abaco, Bs. As., p. 147) expresa que en Francia se estableció un régimen fiscal especial en favor de los grupos de interés económico, en razón de su objeto y de su finalidad

que los hacen necesarios para asegurar un funcionamiento necesario en una economía de promoción. Por medio de la política fiscal, el legislador entiende facilitar el surgimiento de estas nuevas personas morales.

A este fin, añade, la adquisición de la personalidad moral y de la plena capacidad jurídica que constituyen los grupos de entidad jurídica, no tienen un pleno efecto con respecto a la ley fiscal.

Van a encontrarse sometidos a un régimen fiscal calcado de las sociedades de personas, a fin de permitirles eludir, en tanto que entidad jurídica, la imposición que debería normalmente afectar los resultados de su actividad. Este régimen, que casi hace abstracción de la existencia del ente moral, es aquel llamado de neutralidad fiscal, de modo que no causa en principio ninguna sobrecarga de impuestos para los miembros que componen los grupos. En otros términos, agrega, éstos no son verdaderos contribuyentes independientes de sus miembros.

Se considera, en el derecho francés, que la fórmula legal de los grupos de interés económico se ha vuelto atractiva por las ventajas fiscales que ha conferido a sus miembros, con la particularidad de que estas ventajas fiscales proceden de una conjunción del régimen fiscal común de las sociedades de personas y de las reglas fiscales propias de ciertas formas de sociedades y de grupos. A excepción de algunas reglas propias de los grupos de interés económico, por otra parte, poco numerosas, la originalidad del sistema francés no reside en la institución de un régimen fiscal específico para los grupos de interés económico, sino que es más bien la consecuencia de una facultad de poner en marcha original las reglas preestablecidas, con un predominio que procede del rechazo de la personalidad jurídica del grupo en el plano fiscal. Como para las sociedades de personas, en el derecho francés, los miembros gozan de las ventajas fiscales que se manifiestan en cada una de las fases de la vida social del grupo, tanto en su constitución como en el curso de su funcionamiento y de su disolución.

No obstante, del estudio del derecho comparado se desprende que esas modalidades mercantiles tienen determinado su régimen fiscal de imposición, a la luz de sus propias características, ya se trate en el momento de su constitución o disolución, sobre los resultados de la actividad, sobre el valor agregado, patrimoniales, e impuestos y tasas locales.

En lo relativo a los impuestos sobre los beneficios, no se aplican las disposiciones generales del Código General de Impuestos francés, sino que los sujetos miembros, son pasibles personalmente de los beneficios correspondientes a sus derechos estatutarios respectivos en los grupos, sea del impuesto sobre los ingresos de las personas físicas, sea del impuesto sobre las sociedades, según que ellas sean alcanzadas por uno u otro de estos impuestos.

Consecuentemente, al tomar en cuenta los resultados del grupo cada uno de sus miembros implica una doble operación. Es necesario fijar primero, las modalidades de distribución de los resultados entre los miembros, y después, una vez determinado el monto de las participaciones, repartirlo entre sus miembros.

En cuanto a la tasa sobre la cifra de los negocios, impuesto al valor agregado (T.V.A. en el derecho francés), se permite la transferencia del crédito fiscal a las empresas miembros susceptibles de utilizarlos.

4. EN EL DERECHO ARGENTINO

Como se ha expresado, la legislación sobre las agrupaciones de colaboración es posterior a toda la legislación impositiva que regula las diversas modalidades de imposición, tanto en el orden nacional como local.

Esta diferencia temporal en la vigencia de las leyes ha generado numerosas dificultades, si se tiene en cuenta que si bien en la legislación mercantil -derecho privado, base del tributario-, se consignan características propias, no se dictó oportunamente la legislación tributaria que, en función de su autonomía, receptara estas formas contractuales que se alejan de las clásicas asociaciones del derecho societario.

A lo que debe añadirse que, cuando, posteriormente, comienzan a incluirse en el derecho tributario, se lo hace sin la necesaria precisión, como si no tuviesen matices propios que no admiten un tratamiento común con las demás sociedades del derecho privado.

Por ejemplo, la circunstancia de que en los contratos de colaboración empresaria, sus participantes no buscan la creación de una entidad que en sí misma tenga fines de lucro que luego se distribuirán, ni un mecanismo para relacionarse negocialmente con el mundo exterior. Como se ha sostenido (*Contratos de colaboración empresaria*, Zaldívar, Enrique y of., Bs. As., Ed. Abeledo Perrot), se origina un ente o entidad en el sentido de que el respectivo contrato crea una situación que no da origen a un sujeto de derecho, sino que sólo existe en el entendimiento.

Como surge del texto legal, la entidad que nace del correspondiente contrato no tiene personalidad ni es sujeto del derecho.

De ahí que para que pueda entrar en el ámbito del derecho tributario, es decir, que adquiera personalidad fiscal, se necesita que la ley tributaria le otorgue esa naturaleza.

Debe tenerse en cuenta que al no ser sujetos de derecho, carecen de los

atributos de éstos; entre otros, no cuentan con patrimonio propio y diferenciado de sus miembros.

Los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines son suministrados por los participantes, pero no pasan al patrimonio de la agrupación, es decir, que no se transfieren en propiedad.

De la misma manera, los estados de situación serán registraciones que podrán llevarse o no con los recaudos que se establecen para los estados contables, disponiendo la ley que los beneficios o pérdidas o, en su caso, los ingresos y gastos de los participantes derivados de su actividad, podrán ser imputados al ejercicio en que se produjeron o a aquel en que se hayan aprobado las cuentas de la agrupación.

De la ley de sociedades, entonces, se desprende que no se trata de sujetos de derecho, que no tienen patrimonio propio ni utilidades propias y que sus registraciones se consolidan en un estado de situación que deberá ser aprobado por los participantes.

5. EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La ley 20.628, de impuesto a las ganancias, en su texto actual, establece que quedan sujetas al gravamen todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal, definiendo, con carácter general como ganancias, todos los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

Se encuentran alcanzados por el tributo, además aquellos beneficios que sin tener esas características periodicidad y de provenir de una fuente permanente, son obtenidos por las sociedades de capital, o de otro tipo de sociedades o de empresas o de explotaciones unipersonales. Se recepta, en esta ampliación del principio general, el conocido doctrinariamente como renta incremento de capital.

Como se advierte, entonces, el texto vigente de la ley de impuesto a las ganancias, pese a sus reiteradas modificaciones, muchas de las cuales son posteriores a la aparición de los contratos de colaboración empresaria en la ley de sociedades, no hace referencia ninguna a estos nuevos institutos, que mantienen sus características de no ser sujetos de derecho, desde que la ley fiscal -como podría hacerlo en virtud de su autonomía- no les otorga personalidad fiscal.

Esta ubicación resulta coherente, si advertimos que estos contratos de colaboración empresaria no generan utilidades o enriquecimientos para la

entidad, sino que sus beneficios -en sentido genérico-, deberán ser atribuidos a sus participantes.

6. EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La denominada ley de generalización del impuesto al valor agregado N° 23.765, sin precisión científica ni técnica legislativa, en el art. 4º, referido a los sujetos pasivos del impuesto, incorpora un párrafo que establece que "...quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes revistiendo la calidad de uniones uniones transitorias de empresas, agrupaciones de colaboración empresaria.....agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior.....; esto es, que hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras, importen definitivamente, sean empresas constructoras, presten servicios gravados o sean locadores".

Con esta modificación, la ley fiscal ha receptado en forma expresa la existencia de los contratos de colaboración empresaria, pero en una forma genérica que no alude a los matices que las caracterizan, y sin cumplimentar debidamente aquel requerimiento del art. 15 inc. c) de la ley 11.683, t.o. 1978 y modif., en cuanto admite que la ley fiscal atribuya el hecho imponible y personalidad jurídica (tributaria), al que no la tiene para el derecho privado.

El interrogante que surge es de que si aquel que no tiene capacidad para adquirir derechos o contraer obligaciones, jurídicamente, está vendiendo o prestando servicios gravados, que constituyen, precisamente los hechos imponibles.

Lo cierto es, desde un punto de vista del derecho común y a la luz de la regulación en el texto actual de la ley 19.550, que los contratos de colaboración empresaria, *per se*, no realizan el hecho imponible del impuesto al valor agregado. Téngase en cuenta que el representante tiene un vínculo con los partícipes -que son quienes le confieren el mandato- y no con la agrupación o unión, que carece de personalidad para poder hacerlo.

De lo sumariamente expuesto inferimos que el reconocimiento en la ley fiscal a estos contratos no debió limitarse a su mera enunciación, junto con otras modalidades asociativas, sino a la atribución expresa del hecho imponible; es decir, que la operatoria que realizan los partícipes en virtud de estos contratos, a los efectos fiscales, queda asimilada a una venta o a una locación de servicios.

De esa manera, naturalmente, y en virtud de la ya reconocida autonomía del derecho tributario, se incorporarían como sujetos de derecho fiscal aquellos que no son sujetos de derecho, para el privado.

La genérica referencia del nuevo texto de la ley, de todas maneras, introduce en forma expresa a estas formas de organización, atribuyéndoles la realización del hecho imponible, de manera tal que debemos concluir, pese a lo observable de su redacción, que revisten en la actualidad la categoría de sujetos pasivos en la relación jurídico tributaria.

No se ha resuelto, sin embargo, y atento las particularidades de este tributo, como gravamen jurídico y técnicamente trasladable, el mecanismo de utilización del crédito fiscal que se genera en las operaciones que realiza, y su utilización por los partícipes. Téngase en cuenta que cualquiera sea la naturaleza del sujeto que realiza el hecho imponible, debe mantenerse el principio de neutralidad del tributo, que implica la compensación de débitos y créditos fiscales, de manera tal que la efectiva carga de la imposición se traslade hacia el consumidor final.

Así como se advierte en la legislación francesa, no debe olvidarse que en la Exposición de Motivos de la Comisión reformadora de la ley 19.550 se expresó que el "...régimen de los contratos de colaboración empresaria está ligado, sin dudas, a un tratamiento impositivo que las fomenta, siguiendo las orientaciones que respecto de regulaciones emergentes son constatables en el derecho comparado...".

Si la operatoria que realiza la agrupación o la unión genera impuesto al valor agregado, que deberá añadirse en sus facturaciones, el crédito fiscal resultante deberá ser atribuido a sus partícipes, en las respectivas proporciones que tengan en el contrato que los vincula. De otra manera, se generaría una carga fiscal incompatible con el sistema del impuesto y contra la propia finalidad de los contratos de colaboración.

7. EN EL IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS

Al indicarse quiénes revisten la calidad de sujetos pasivos de este tributo, la ley del gravamen 23.760 y modif. dispone que en el caso de las uniones transitorias de empresas, el responsable sustituto será el representante a que alude el art. 3279 de la ley de sociedades comerciales.

Por esta vía indirecta, y reiterando la defectuosa técnica legislativa que advertíamos en el impuesto al valor agregado, se incluye como sujetos pasivos del tributo a las uniones transitorias de empresas.

Si se tiene en cuenta que las mismas no tienen patrimonio ni activos, sino

que cuentan con un fondo operativo, que integra el activo de los partícipes - sujeto al gravamen-, no se advierte la corrección de la incorporación en el tributo.

Se advierte, nuevamente, una ligereza en la redacción de la ley, que debió haber analizado la naturaleza de los contratos, sus características propias que las distinguen de las formas asociativas, estableciendo la gravabilidad o no, pero en función de las propias modalidades de los nuevos institutos de la ley 19.550.

Si se estima que el fondo operativo constituye un activo a los efectos del impuesto -circunstancia que la ley fiscal puede consagrar-, debe indicarse el tratamiento que esos fondos afectados tienen en la propia tributación de los partícipes.

8. LOS IMPUESTOS LOCALES SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Similar situación se presenta en el caso de los impuestos provinciales sobre los ingresos brutos, donde recientes legislaciones han procedido a incorporar, directamente, a las agrupaciones y a las uniones, como sujetos pasivos.

La situación, en estos casos, se agrava, si se advierte el efecto cascada o piramidal de esta forma de tributación, que implica que las operaciones quedan gravadas en cada etapa, estando una constituida por la realizada con terceros y las otras, por la propia atribución a los partícipes.

Sobre este aspecto, se hace necesaria la reforma legislativa que, sin perjuicio de la ya citada autonomía del derecho tributario, no genere un nuevo hecho imponible donde aquél no existe.

Vale reiterar que esa autonomía debe entenderse dentro de la Teoría General del Derecho, que no autoriza a prescindir de la realidad económica, generando en forma arbitraria, hechos imposables que no existen.

El tratamiento fiscal puede consistir en atribuir el hecho imponible a la agrupación o unión, y en este caso, prescindir de los partícipes, o, por el contrario, atribuirselos a éstos, sin que alcance a aquéllas.

Bajo ningún aspecto la ley fiscal, en función de su autonomía, puede generar una duplicidad de imposición, por la intervención en la operatoria de las agrupaciones de colaboración o de las uniones transitorias de empresas.