

**SOBRE LA DENOMINADA
“PERSONALIDAD TRIBUTARIA”
DE LA UNIÓN TRANSITORIA DE EMPRESAS**

ALEJANDRO M. LINARES LUQUE

PONENCIA

1. La adopción de la teoría normativa o instrumental de la personalidad jurídica para explicar el fenómeno de la subjetividad tributaria, permite superar la aparente contradicción que existe entre el art. 377 de la Ley 19.550 y el art. 15, inc. c) de la ley 11.683.
2. La norma tributaria no confiere personalidad jurídica al contrato de unión transitoria de empresas, sino que sólo define el modo de imputación de las obligaciones tributarias nacidas de la realización de hechos imponibles, cuando éstos son generados por sujetos organizados bajo la figura del contrato de unión transitoria.

FUNDAMENTOS

I. Introducción

Desde que la reforma de la L.S. del año 1983 introdujo como figuras típicas de nuestro ordenamiento a los contratos de colaboración empresaria, cuidando de establecer que no constituyen sociedades ni son sujetos de derecho (arts. 367 y 377), se generó la inquietud doctrinal en torno de la posición en que quedaban estas figuras contractuales frente al resbaladizo texto del art. 15, inc. c. de la ley 11.683 (denominada de procedimiento tributario).

El tiempo transcurrido desde entonces no ha sido especialmente fecundo, si se observa que la doctrina tributarista se enroló rápidamente en forma casi unánime en favor de la tesis “personalizante” atribuida a aquella norma tributaria, de la que se deduce generalmente la curiosa virtud de poder “instituir sujetos de derecho que carezcan de personalidad propia según el

derecho privado”, con la notable característica de fundarse ello exclusivamente en la predicada autonomía científica de aquella rama del derecho.¹

Con la sensación de estar sufriendo un *escamotage*, nuestra doctrina comercialista asistió en forma pasiva a lo que se perfilaba como la derogación por ley sectorial de una de las características con las que se había denotado especialmente a estas figuras contractuales, y con ello la frustración de una de las aspiraciones de la ley 22.903.² La sensación aumentó cuando la D.G.I. emitió su Circular 1183/88 —a la que incluso se llegó a atribuir características normativas— y pareció confirmarse cuando la ley 23.871 incluyó expresamente a estos contratos como sujetos pasivos del impuesto al valor agregado.

El objetivo de este trabajo consiste en proyectar, en muy gruesos trazos, una perspectiva diferente del problema. El resultado que espero obtener es la demostración de que una visión integradora de ambas ramas jurídicas, distinguidas únicamente en orden a la distinta especie de justicia que las orienta —distributiva en un caso y conmutativa en el otro—, permitirá una explicación que entiendo más rigurosa de las implicancias que traen las normas tributarias en los aspectos jusprivatistas de estos contratos.

De allí que descarte desde el inicio toda confrontación entre ambas ramas jurídicas, agotadoramente infecunda, y que acepte sin discusión la autonomía científica del derecho tributario, o su escala mayor: el derecho financiero estatal.

Pero lo que resulta criticable es que se recurra a la indicada autonomía tributaria como único argumento de un planteo pretendidamente jurídico, agotando allí la discusión. Debe advertirse, no obstante, que esta superficialidad de análisis tiene su explicación histórica, que abreviaré lo más posible, omitiendo las citas por razones de espacio.

II. *La capacidad jurídico tributaria*

A los fines de este trabajo bastará con indicar las tres etapas en que puede clasificarse la investigación doctrinaria sobre el delicado problema de la personalidad tributaria: Como se advertirá fácilmente, por tratarse de una derivación de la muy controvertida cuestión de la personalidad jurídica en general, su tratamiento mereció un sostenido esfuerzo de los autores que se dedicaron al tema.

¹ Es suficiente citar, en este sentido, a GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE (*Procedimiento tributario*, Depalma, Bs. As., 1991, 5ª ed., pág. 97) y Juan C. LUQUI: *La obligación tributaria*, Depalma, Bs. As., 1989, pág. 209).

² Ver, en tal sentido, E. ZALDIVAR, R. M. MANÓVIL y G. E. RAGAZZI: *Contratos de colaboración empresarial*, Abeledo Perrot, Bs. As., 1993, 2ª ed., reimpr., pp. 52 ss.

En los albores de la formulación científica del derecho financiero —rama en la que queda comprendida el derecho tributario— se perfiló una primer orientación, marcadamente autonomista, que entre las derivaciones de dicha autonomía sostuvo la posibilidad de que las normas de este sector atribuyeran personalidad, al sólo efecto de la relación jurídico tributaria, a “uniones de personas” o “conjuntos de bienes” carentes de capacidad jurídica según el derecho privado. Admitida esta posibilidad, se denominó al fenómeno con el rótulo de la “capacidad jurídico tributaria” (Kloss).

Entre los seguidores de esta orientación, sostenida en Alemania por Faller, Kloss, Bühler, y Hensel, y en Italia por Griziotti, A. D. Giannini, Ingrosso, Tesoro, Publiese, Arena y Vanoni, se encontraba el profesor Dino Jarach, quien con su indudable autoridad impuso dicho concepto entre nosotros, identificándolo con la “posibilidad de hecho” de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.

Remarco el origen de éste término, porque al día de hoy es utilizado en forma mecánica por la doctrina tributaria nacional, al parecer sin advertir que dicha explicación teórica fue abandonada hace mucho tiempo en los países en los que nació y se desarrolló.

En efecto, promediando el siglo los hermanos Luigi Vittorio y Antonio Berliri discutieron la validez científica de la personalidad sectorial, poniendo en evidencia la insuficiencia de esta teoría para superar su contradicción con el principio de identidad. Ya que, por ejemplo, no podía explicar el mecanismo de atribución al “ente de hecho” de la obligación tributaria, pues su presupuesto fáctico nunca podría haber sido realizado por el mismo “ente” por carecer de capacidad extra-tributaria.

Un dato positivo, la sanción del Texto Unico de los Impuestos Directos italiano (29.ene.1958), marcó el comienzo de la tercer etapa doctrinaria. Pese a que el art. 8º de este cuerpo normativo contenía una disposición muy parecida al art. 15 de nuestra ley 11.683, los autores italianos produjeron un giro sustancial en el enfoque de la cuestión, al abandonar en forma definitiva la utilización de elementos económicos o fácticos como criterio para la definición de los sujetos pasivos tributarios. En su lugar, adoptaron la teoría normativa de la personalidad que, bajo el influjo kelseniano, venían postulando Francesco Ferrara (sr), Tullio Ascarelli, y posteriormente Francesco Galgano y Floriano D'Alessandro.

Como consecuencia de este cambio, los autores se dedicaron muy extensamente a estudiar los múltiples aspectos que se derivan de la circunstancia de que la ley tributaria coloque a los denominados “nombres colectivos”, en el puesto que desde un punto de vista lógico debería ocupar un sujeto típico dotado de personalidad.

Para encarar esta investigación, tanto los autores italianos como espa-

ñoles que adoptaron esta postura —entre los que puede citarse a Carlo Lavagna, Emilio Giardina, Euclide Antonini, Gian A. Micheli, Matías Cortés Domínguez, Ramón Falcón y Tella, Fernando Sainz de Bujanda, José L. Pérez de Ayala y Eusebio González— sostuvieron en forma unánime la validez de la categoría de los “sujetos de derecho” desprovistos de personalidad, postulada por un sector de la doctrina civilista italiana, en la que serían reconducibles todas las figuras que constituyen punto de referencia de una situación jurídica organizada.

Aunque los autores citados obtienen conclusiones no siempre iguales, principalmente en razón del diferente ordenamiento positivo de cada país, lo que resulta rescatable de sus enseñanzas es que una vez colocado el objeto de estudio bajo un prisma homogéneo —la adopción de la teoría normativa de la personalidad—, resulta innecesario colocar la cuestión en términos de enfrentamiento o contradicción de dos cuerpos normativos. Bajo esta premisa parte la interpretación que sugiero de la declaración normativa de que el contrato de unión transitoria de empresas resulta contribuyente, en particular del impuesto al valor agregado.

III. *La teoría normativa de la personalidad tributaria*

Adoptar la teoría normativa, o instrumental, o individualística, como también se la ha llamado, trae una consecuencia importante. Según ella sólo el reconocimiento del Estado produce la personalidad diferenciada, y ello evita la estéril investigación de sustancias o realidades subyacentes. La norma que concede la personalidad, por lo tanto, no se refiere sino a otras normas, que en la óptica de Ascàrelli son las que deben venir indicadas para que tenga un sentido la invocación de la persona jurídica.

Esta postura trae serias implicancias. Por un lado, que debe investigarse el ordenamiento positivo vigente en cada país, y para una época determinada, para poder referirse a cuáles son las figuras dotadas de personalidad diferenciada. De otro, que no está dado a los particulares producir el fenómeno de la personalidad, derivable únicamente de la norma que la concede en abstracto.

¿Y qué descubrieron los tributaristas italianos? Pues precisamente la existencia de un conjunto de normas de derecho privado que se referían de modo unitario a toda una gama de situaciones diversas entre sí, con la especial característica de que a ninguna de ellas el legislador la había “bautizado” con la denominación “persona jurídica”.

Una de las claves para comenzar la solución deriva entonces de que la norma tributaria se refiere a la disciplina normativa unitaria no subjetivada, y en este punto la pregunta que debe formularse, como postula el profesor

Cortés Domínguez, es ¿a qué fines se realiza la indicación?

El mencionado profesor español ofrece una respuesta absolutamente novedosa, que supera técnicamente a todas las postuladas con anterioridad. Me permito la cita: "Cuando el ordenamiento jurídico positivo une determinados efectos jurídicos, por ejemplo, el nacimiento de determinadas obligaciones o derechos a la realización de un hecho practicado por ese sujeto de derecho, no significa propiamente que el sujeto de derecho —desprovisto de personalidad jurídica— pueda ser titular de obligaciones y derechos o de cualquier otra situación jurídica subjetiva, sino que las personas (físicas o jurídicas) unidas por el vínculo (sujeto de derecho) quedarán obligadas o adquirirán el derecho, según los casos, precisamente por formar parte de ese sujeto".³

Esta posición, autodenominada "no relativizadora" de los conceptos jurídicos, postula en definitiva una distinción entre la referencia de la figura de que se trate como "sujeto pasivo" de una obligación tributaria, sea como persona obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como elemento subjetivo del presupuesto de hecho definido en la norma. La distinción apuntada tiene el gran beneficio de impedir confusiones con el problema de la responsabilidad, que en el segundo caso permanece en cabeza de los sujetos que utilizan la figura no subjetivada.

Esta explicación encaja perfectamente en el mecanismo funcional del contrato de unión transitoria de empresas. Según resulta de su regulación legal, su principal característica deriva de tratarse de un vínculo que tiene por objeto la coordinación de un grupo de empresarios que quedan obligados de modo subjetivamente complejo a la prestación de un servicio o la ejecución de una obra o suministro concreto.

Y como sostenía L. V. Berliri, el problema de la "capacidad jurídico tributaria" hace referencia, en realidad, a la cuestión del concurso de varios deudores en la misma relación jurídico impositiva. Lo que obedece, en definitiva, a un criterio de eficacia de las normas tributarias: dado que el derecho público de la especie tributaria tiene por objeto la consecución de la justicia de orden legal o distributiva, sus normas tienen el propósito de obtener la mejor recaudación de los recursos del Estado, y la mayor justicia en la distribución de las cargas que impone.

De donde la aludida eficacia tiene, en el caso de la unión transitoria, este singular aspecto: si la subjetivización produce en el ámbito del derecho privado el efecto de imputar de un modo diferente las nociones clásicas de propiedad o de obligación (Galvano), en el campo tributario su efecto se limita

³ Ordenamiento tributario español, p. 340.

a obtener que se paguen impuestos de un modo diferente. Vale decir, sin tener que respetar la capacidad contributiva que expresa con su actuación individual cada uno de los participantes en el contrato, sino considerando la capacidad contributiva en forma unitaria, como si fuera el conjunto quien la realizara.

Porque, como expresa Micheli, la nota de subjetividad atiende a expresar de modo más cómodo, fácil y cierta la operación de determinación y cobro del tributo, y permitir la configuración del débito de impuesto de manera de tener en cuenta la realidad económica, y de asegurar la igualdad de tratamiento en caso de situaciones de hecho que expresan igual capacidad contributiva.

De este modo permanece inalterada la regulación de derecho privado de este contrato, y se cumple al mismo tiempo la finalidad de percibir los ingresos públicos del mejor modo posible, y respetando con una regla razonable el principio de capacidad contributiva de los participantes.

De modo muy somero, ya que el límite de espacio impide profundizar los razonamientos, creo posible concluir que de la declaración legal de que "el contrato" resulta contribuyente, no puede deducirse que la ley haya introducido una modificación objetiva al objeto del impuesto al valor agregado, "duplicando" las etapas gravadas, una de los partícipes "al contrato", y otra de éste al tercero comitente. Ya que la ley tributaria se limita a reunir formalmente en una, un conjunto de "capacidades contributivas" que de otro modo resultarían dispersas.

De donde se sigue que la norma tributaria no confiere personalidad jurídica al contrato de unión transitoria de empresas, sino que sólo define el modo de imputación de las obligaciones tributarias nacidas de la realización de hechos imponibles, cuando éstos son generados por sujetos organizados bajo la figura del contrato de colaboración.

BIBLIOGRAFÍA

- ANAYA, Jaime Luis: *Los contratos de colaboración empresarial*. Conferencia pronunciada en el Salón Biblioteca de la I.G.J. el 3 de julio de 1984.
- ANTONINI, Euclide: *La soggettività tributaria*, Collana di studi di diritto tributario, Morano Editore, Napoli, 1965.
- ANTONINI, Euclide: "Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria (Premesse metodologiche per un contributo allo studio della soggettività tributaria)", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n° 1, p. 88, Giuffrè, Milano, 1963.
- ASCARELLI, Tullio: *Saggi di diritto commerciale*, Giuffrè, Milano, 1955.
- BERLIRI, Antonio: *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Trad. por Fernando Vicente Arche-Domingo, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

- BERLIRI, ANTONIO: *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, Trad. por N. Amorós Rica y E. Gonzalez García, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas, 4ª edición, Madrid, 1985.
- FALCÓN y TELLA, Ramón: *Análisis de la transparencia tributaria (Aspectos dogmáticos y regulación positiva)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- FERRARA, FRANCESCO: *Teoría de las personas jurídicas*, Trad. de la 2ª ed. revis. italiana, por E. Ovejero y Maury, Ed. Reus, Madrid, 1929.
- GIANNINI, Achille Donato: *Instituciones de Derecho Tributario*, Trad. por F. Sainz de Bujanda, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- GIARDINA, Emilio: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Università di Catania, Giuffrè, Milano, 1961.
- GIARDINA, Emilio: *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, R.D.F.S.F., n° 1, pp. 269 y 399, Giuffrè, Milano, 1962.
- GRIZIOTTI, Benvenuto: *Principios de ciencia de las finanzas*, trad. por D. Jarach de la 6ª ed. italiana, Ed. Roque Depalma, Buenos Aires, 1959.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C.: *Procedimiento tributario*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho Financiero*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993.
- JARACH, DINO: *Curso Superior de Derecho Tributario*, Ed. Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969.
- JARACH, DINO: *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Abeledo Perrot, Bs. Aires, 1982.
- LAVAGNA, Carlo: *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, R.D.F.S.F., n° 1, pp. 1 ss., Giuffrè, Milano, 1961.
- LUQUI, Juan Carlos: *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989.
- MICHELI, Gian Antonio: *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, R.D.F.S.F., n° 3, p. 419, Giuffrè, Milano, 1977.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Derecho Tributario*, tomo I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio: *Derecho Tributario*, t. I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.
- ROMANO, Santi: *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milano, 1947.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y Derecho*, tomo V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967.
- ZALDÍVAR, Enrique; MANÓVIL, Rafael M.; y RAGAZZI, Guillermo E.: *Contratos de colaboración empresarial*, Abeledo-Perrot, 2ª ed. actual., reimpr., Buenos Aires, 1993.