

NATURALEZA JURIDICA DE LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS

Joaquín Martínez Tenreiro
Sergio Raúl Picasso

Conviene destacar primeramente los conceptos vertidos por la comisión redactora de la reforma de la ley 19.550, efectuada a través de la ley 22.903, que incorporará a nuestro régimen positivo la figura en cuestión. Esta ley ha venido a llenar un sentido vacío legislativo. Su regulación aporta seguridad jurídica a una operatoria muy frecuente en nuestro medio, cual es la *joint venture*.

Según ésta, se consideró oportuno crear un régimen estrictamente *contractual* que contemplara aquellas situaciones en las que las empresas (no solo sociedades) se reúnen transitoriamente con la finalidad de aunar esfuerzos con miras a la realización de una misma obra, servicio o suministro concretos. Este régimen trató de incorporar a nuestro derecho la figura del *joint venture* del derecho anglosajón, antecedente directo de las Uniones Transitorias de Empresas, junto con los llamados *grupos de interés económico* del derecho francés, los *consorcios* italianos, las *agrupaciones de empresas y uniones temporales de empresas* del derecho español, etc. Este es un contrato de colaboración encuadrado dentro de los llamados de *coordinación*, dado que implica la unión de varias empresas con una finalidad cooperativa, mutualista, que no estatuye un sometimiento de una a otra, o subordinación de ningún tipo.

Tienden a establecer, organizar y desarrollar operaciones en las que tienen intereses comunes, con un reparto o división del trabajo entre los partícipes para su ejecución.

Antes de la sanción de la ley 22.903, la situación normativa relativa a este tipo de contratos de colaboración era mas bien dispersa.

La falta de una regulación clara llevaba a confundir la esencia de contratos de tales características, cometiéndose el error de estimular la creencia de estar frente a sociedades accidentales o en participación, institutos estos que nada tienen que ver con las uniones transitorias de empresas. Mientras que en estas figuras se reconoce una filiación societaria, aunque *oculta* con respecto a terceros, las Uniones Transitorias de Empresas carecen de carácter de sociedad.

Sin embargo, a pesar de la falta de regulación legal de este tipo de uniones empresarias, era frecuente la exigencia por parte de los entes públicos en las licitaciones, de determinados requisitos para aquellas empresas que pretendieran coparticipar en las mismas, reconociéndose tangencialmente su existencia.

De esta manera, la constitución de consorcios o uniones de empresas para participar en las licitaciones públicas, implicaba la celebración de un contrato atípico, carente de regulación legal, con todas las consecuencias que en materia interpretativa ello implica.

Más la cuestión relativa a la limitación del artículo 30 de la ley de Sociedades, se mantenía en pie. Este, en cuanto exige que las sociedades anónima y comandita por acciones solo pueden formar parte de otras sociedades por acciones, limitaba drásticamente la funcionalidad de aquel reconocimiento, puesto que la única salida viable para sociedades por acciones era formar una SA para poder participar en las licitaciones. Esta solución societaria implicaba, tal como reconoce la Exposición de Motivos de la ley 22.903, un recargo de gastos y un dispendio de los medios y estructuras respecto del propósito buscado, generando además una indeseable proliferación de sociedades tras la consecución de resultados que no le son inherentes.

Sin embargo, ciertas tendencias doctrinarias venían avalando la admisibilidad de este tipo de consorcios (uniones) basadas, por ejemplo, en que estos se forman para participar en una licitación pública, no constituyendo sociedad típica ni anómala o irregular, no dando nacimiento a un nuevo sujeto de derecho. El hecho de configurar tan solo contratos no societarios de cooperación o colaboración excluiría la valla del artículo 30.

Farina sostuvo que los *joint ventures* constituyen negocios parciales, contratos entre sociedades que no reúnen características societarias, dado que no tienen patrimonio propio, no tienen personalidad propia dado que no son sujetos de derecho. Sus miembros son plenamente independientes en cuanto a su personalidad jurídica, no configurándose un ente distinto al de sus integrantes.

De esta forma, podría inferirse que a pesar de no hallarse una regulación normativa positiva, no existía inconveniente en nuestro derecho en que sociedades por acciones formalizaran un contrato de estas características a fin de presentar un oferta en una licitación pública. La modificación de la ley 22.903 puso punto final a la cuestión al estatuir que los contratos de colaboración entre empresas no implican la creación de sociedades o sujetos de derecho distintos de sus integrantes, (art. 377 LS), sino que poseen tan solo ciertos rasgos de subjetividad, como veremos más adelante. Las UTE nacen de un contrato plurilateral mediante el cual sociedades entre sí o con empresarios individuales se unen para cumplir objetivos concretos en forma mancomunada.

Bajo el título *Contratos de colaboración empresarial*, la ley 22.903 recepta dos nuevas figuras: Las agrupaciones de colaboración y las uniones transitorias de empresas. Como precisa Zaldivar, la denominación del título revela que no se trata de sociedades de una nueva tipología, sino de una regulación contractual de la actividad de sociedades y personas físicas en el campo empresarial. La circunstancia de que estos institutos no configuren sociedades comerciales, sino meramente contratos entre empresas (ya sea organizadas bajo forma societaria o no), tornan discutible su inclusión en la ley de sociedades, al decir de Zunino, justificándose su inclusión mas en razones coyunturales de oportunidad legislativa que en la "intima interacción entre la noción de sociedad y el concepto de empresa" que propugna la Exposición de Motivos de la ley 22.903.

SITUACION DE LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESAS ANTE EL I.V.A.

D) Evolución de la cuestión hasta la reforma de la ley 23.349 de IVA

El ocho de agosto de 1988 la D.G.I. emite la circular numero 1183, la cual es publicada en el boletín Oficial once días después, a través de la cual establece que las UTE regladas por los artículos 377 y siguientes de la ley 19.550, son sujetos pasivos del IVA, advirtiéndose que las sociedades y/o empresarios miembros, son terceros respecto a ellas.

La circular mencionada se origina en una consulta realizada por una sociedad anónima del Estado a la D.G.I., acerca del tratamiento que debía dispensarle a las UTE con las cuales contrataba, principalmente en relación con el IVA. Era importante saber si la UTE era o no sujeto pasivo del derecho tributario, y en caso de serlo, someterla a las disposiciones de la ley 23349.

El dictamen del departamento de asesoría técnica tributaria de la D.G.I. se pronuncia a favor de la consideración de las UTE como sujetos pasivos del IVA y además advierte que las sociedades y/o empresarios miembros son terceros respecto a ellas. Este concepto es luego tomado textualmente por la cuestionada circular.

Al dictarse la circular 1183, la DGI invoca la facultad de interpretar que le otorga el artículo 8 de la ley 11683, que dice: "El Director General tendrá la función de interpretar con carácter general las disposiciones de esta ley y de las que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la DGI, cuando así lo estime conveniente o lo soliciten los contribuyentes, agentes de retención, agentes de percepción y demás responsables...".

La DGI se excede en sus facultades invocando atribuciones exclusivas del

V Congreso Argentino de Derecho Societario,

I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa

(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

congreso, como es la imposición de contribuciones, de acuerdo a lo estatuido por el artículo 67 de la Constitución Nacional en su inciso .

No es correcto hablar de resolución interpretativa cuando nos referimos a la circular 1183, ya que crea un hecho imponible nuevo cuando determina el aspecto subjetivo de este. La individualización del elemento subjetivo es de vital importancia en el gravamen, configura el hecho imponible junto al aspecto territorial, objetivo, y temporal.

Entendemos que las UTE no son personas jurídicas, son una forma contractual que permite con una mínima organización la realización en forma conjunta de una obra, servicio o suministro, sin que dicho convenio dé origen a una NUEVA empresa.

No son sujetos de derecho, tampoco tienen finalidad de lucro en sí mismas, constituyen una forma de coordinación entre las empresas que la componen, que son las verdaderas titulares de los derechos y obligaciones.

La ley número 23.349 de IVA, en su artículo 4º, determina el aspecto subjetivo cuando dice: "Son sujetos pasivos *quienes*...(se enumera una serie de conductas). Los que realizan las operaciones enumeradas en el citado artículo no son otros que los co-ventures, por lo tanto no son las UTE sino cada miembro de ellas responsable como sujeto pasivo en la proporción de sus respectivas participaciones.

La ejecución de las operaciones que tienen su origen en el contrato, por parte del ejecutor de la UTE, no origina la aplicación del IVA, porque no hay una transferencia a terceros. La actividad realizada por los integrantes de la UTE para sí mismos responde a las obligaciones asumidas en el contrato, no originando materia imponible. Se perfecciona el hecho imponible y por lo tanto se genera el tributo, en el momento que los trabajos de la UTE son recibidos por el tercero con quien contrató.

En conclusión, tenemos un hecho imponible cuyos aspectos no son los mismos que estableció el congreso, por lo tanto se crea uno nuevo.

Indudablemente no se trata de una circular o resolución interpretativa, sino constitutiva de un sujeto pasivo de obligación tributaria, y por consiguiente, una modificación y/o ampliación del hecho imponible establecido por el congreso.

Ahora bien, la circular 1183 de la DGI es un acto administrativo el cual, según el artículo 12 de la ley 19.549 de Procedimiento Administrativo goza de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad.

Los actos administrativos, por serlo, tienen a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada

en juicio. En la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho es dictado en armonía con el ordenamiento jurídico. Es una resultante de la juridicidad con que se mueve la actividad estatal. La legalidad justifica y avala la validez de los actos administrativos, por eso crea la presunción de que son legales, es decir, se los presume validos y que respetan las normas que regulan su producción.

Que el acto en principio sea regular significa que básicamente es válido, pues reúne todos sus requisitos, puede contener algunos vicios, pero a pesar de ellos, sigue siendo regular. Por lo tanto, descontamos, dentro de esa presunción, los actos que no son regulares, éstos son aquellos que poseen vicios graves y manifiestos. Un acto administrativo que posee un vicio manifiesto tal que resulta patente, evidente, fácil de comprobar que no es legítimo, esto es, que no ha sido dictado de acuerdo al ordenamiento jurídico, pierde esa presunción de legitimidad y no es exigible por parte de la Administración (C.S.J.N., 7-10-785 "PUSTELNIK", Fallos 293:133).

En cuanto a la ejecutividad, podemos decir que es la obligatoriedad, el derecho a la exigibilidad y el deber de cumplimiento que el acto importa. La obligatoriedad es una característica insoslayable del acto administrativo, que asegura a la autoridad la disposición exclusiva sobre la eficacia del acto como garantía de los intereses de la administración.

No podemos negar a la Administración la capacidad para obtener el cumplimiento de sus propios actos, sin necesidad de que el órgano judicial reconozca su derecho y habilite a ejecutarlos.

La presunción de legitimidad avala la ejecutoriedad, pero a la vez la limita, dado que solo son ejecutorios aquellos actos que la Administración puede ejecutar per se, dentro de la categoría de actos *regulares*.

Podemos concluir que para que un acto administrativo sea ejecutorio, tiene que tratarse de un acto presumiblemente valido, en este caso gozara de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad.

A nuestro entender, la circular 1183 no posee dichas presunciones, porque no se somete a lo establecido en la ley de IVA, pretende crear un sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo cual trae aparejado la modificación del hecho imponible establecido por quien tiene esta atribución exclusiva: el Congreso de la Nación.

II) Situación posterior a la reforma

Lamentablemente esta Situación irregular que, recordamos, tiene su origen en una consulta hecha por una sociedad anónima del Estado a la DGI, cuya resolución es receptada en forma literal por la circular 1183, es convalidada por el nuevo artículo 4 de la ley 23.349, en virtud de las reformas efectuadas por las leyes

23.765 y 23.871, la cual incluye expresamente a las UTE como sujetos pasivos del impuesto.

Es grave que el Poder Legislativo haya sancionado una ley como la de IVA en abierta contradicción con otra ley anterior y de igual rango como es la ley 19.550. A saber, esta reza en el artículo 377 última parte "No constituyen sociedades ni son sujetos de derecho". Por lo tanto, si no son sujetos de derecho no pueden ser sujetos pasivos del IVA.

Los legisladores parecen haber caído en el mismo error conceptual que el departamento de asesoría técnica tributaria de la DGI, al ser consultado sobre el tema. Dicho organismo dijo: "El concepto de *sujeto pasivo* del impuesto no coincide necesariamente con el de *persona* del derecho común, pues el derecho fiscal atribuye capacidad jurídica a uniones de personas físicas o morales o a conjuntos de bienes que carecen de capacidad jurídica en el privado". Adviértase la confusión entre capacidad (atributo de la personalidad) y *persona* o *sujeto de derecho*, confusión francamente inadmisibles en miembros del poder encargado de la elaboración de los ordenamientos jurídicos de la Nación.

CONCLUSION

Es evidente que el tratamiento impositivo que se le aplica actualmente a las UTE dista mucho de ser aquel que la Comisión Redactora de la ley 22903 aconseja en las consideraciones finales de la exposición de motivos. Esta textualmente dice: "La Comisión estima oportuno señalar que el régimen de los contratos de colaboración empresaria estará ligado, sin dudas, a un tratamiento impositivo que los fomente, siguiendo las orientaciones que respecto de regulaciones emergentes son constatables en el derecho comparado".

Más allá de fomentarlas, mediante las normas positivas actuales se disuade a las empresas interesadas en este tipo de uniones. De esta manera se echa por tierra la seguridad jurídica que trajo la regulación de las UTE en la ley de sociedades, más allá de estar de acuerdo o no con su inclusión en dicho ordenamiento.

La ley de IVA, al desalentar la creación de UTE, da lugar a la proliferación de contratos no regulados, con la consiguiente inseguridad jurídica que este tipo de contratos atípicos provoca.

Sin embargo, de la observación del cuadro que adjuntamos, surge un notable aumento en la inscripción de este tipo de contratos en la Inspección General de Justicia, debiéndose dicho aumento a varias circunstancias, entre las cuales podemos destacar las favorables condiciones económicas que promocionan nuevos emprendimientos y al hecho de que se establece como requisito de la participación de empresas en gran cantidad de licitación públicas adoptar esta forma de colaboración empresaria.