

*María del Carmen Acuña Delgado
Marta Pacchiotti Cerini*

1. INTRODUCCION

Una de las particularidades del Derecho Tributario es su vinculación con casi todas las ramas del Derecho. No escapa a este fenómeno el Derecho Comercial.

Precisamente, esta ponencia se ocupará de uno de los aspectos, que plantea dificultades, y que se produce ante las formas de organización entre varias empresas y la imposición del reconocimiento de su personalidad tributaria, a pesar del Derecho Comercial.

En un proceso de integración como están sufriendo nuestros países, definir criterios, remueve obstáculos e incertidumbre de las empresas extranjeras que se unen con las nacionales para un emprendimiento concreto.

Las Uniones Transitorias de empresas, en Uruguay consorcios, contratos de colaboración empresaria y cualquier otra forma de agrupamiento, han sido los caminos que encontraron los comerciantes para optimizar sus productos y servicios, más eficiencia, racionalización de costos y traspaso de fronteras geográficas.

Esta practica es de data antigua, y los fenicios fueron unos de los primeros en adoptarlo, reconociendo los beneficios que otorga.

Así, se crean unidades de producción de mayores dimensiones, que interactúan en diferentes países, dentro o fuera de la misma región.

Para este último caso, especialmente, es necesario unificar legislaciones y criterios, para brindar a las empresas un marco de seguridad y evitar las sorpresas que puede significar una imposición no calculada.

2. DERECHO POSITIVO URUGUAYO. LEY 16.060

En el Uruguay, rige la Ley de Sociedades Comerciales, número 16.060, vigente desde el 5 de enero de 1990, que en su capítulo III, regula a los Grupos de Interés Económico (GIE) y los Consorcios.

En el régimen anterior, en vigencia del Código de Comercio, carecían de regulación las uniones de empresas, puesto que aún su práctica no usual en nuestro país.

2. a. GIE

El art. 489 de la ley citada suministra el concepto de Grupo de Interés Económico (GIE) y establece: "Dos o más personas físicas o jurídicas podrán constituir un grupo de interés económico con la finalidad de facilitar, desarrollar la activi-

dad económica de sus miembros o mejorar o acrecer los resultados de esa actividad. Por sí mismo, no dará lugar a la obtención ni distribución de ganancias entre sus asociados y podrá constituirse sin capital. Será persona jurídica”.

No constituyen sociedad, pero, de acuerdo a la ley comercial tiene personalidad jurídica, lo que significa un patrimonio autónomo. La ley uruguaya no exige ni siquiera domicilio en el país, como sucede en Argentina. Puede incorporar nuevos miembros, pero las participaciones no son transmisibles. Se disuelve de acuerdo a las normas, que la ley mercantil impone para las sociedades, y la muerte, incapacidad o quiebra de sus integrantes, personas físicas, o la disolución, quiebra o liquidación judicial de las personas jurídicas, no es causa de disolución.

2.b. CONSORCIOS

Los consorcios de acuerdo al Art. 501 de la ley citada: “... se constituirá mediante contrato entre dos o más personas, físicas o jurídicas, por el cual se vincularán temporariamente para la realización de una obra, la prestación de determinados servicios o el suministro de ciertos bienes. El consorcio no estará destinado a obtener y distribuir ganancias entre los partícipes sino a regular las actividades de cada uno de ellos. No tendrá personalidad jurídica. Cada integrante deberá desarrollar la actividad en las condiciones que se prevean, respondiendo personalmente frente al tercero por las obligaciones que contraiga en relación con la parte de la obra, servicios o suministros a su cargo, sin solidaridad, salvo pacto en contrario”.

3. DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE GIE Y CONSORCIO

El GIE tiene personalidad jurídica y permanencia en el tiempo, mientras que el consorcio no tiene personalidad jurídica y es una unión transitoria de empresas. El GIE como consecuencia de ser persona jurídica tiene una estructura orgánica para su administración, y en cuanto el consorcio no lo es, está administrado por un mandatario.

Ambos son uniones económicas, que nacen con un contrato plurilateral de organización.

4. JOINT-VENTURES

Es otra modalidad de agrupamiento empresarial. El joint ventures. Es de origen anglosajón, concretamente de Estados Unidos, de mediados del siglo XIX. En América Latina, se protegió básicamente a las sociedades, como único reducto donde las inversiones extranjeras se podían desarrollar con más seguridad, con un protagonismo proteccionista del Estado, con fuertes controles administrativo-financieros.

Es recién en la década del 80, que comienzan a aparecer formas asociativas

tomadas del derecho anglosajón, como el caso de los joint-ventures. Constituye un acuerdo para lograr objetivos comunes, entre personas físicas y/o jurídicas, con una característica ocasional, su actividad se agota en un acto. No constituye sociedad y no tiene personería jurídica. Los objetivos, del acuerdo, podrán ser de muy diversa índole. No tiene regulación expresa en nuestro Derecho.

5. EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA PERSONALIDAD DE LAS UNIONES ECONOMICAS. PRINCIPIO DE LA REALIDAD

Señalamos, los criterios de la ley comercial uruguaya en cuanto a la personalidad jurídica de las uniones económicas. Sin embargo el Derecho Tributario tiene criterios propios, en muchas circunstancias diversas.

En materia tributaria la preeminencia de la realidad sobre las formas es más amplia que en el Derecho privado, y así se aparta, por ejemplo- de los principios de la ley comercial. Esta dispone que corresponde sanción, cuando las formas se utilizan con fraude a la ley o en violación del orden público, en protección de los intereses generales y de las personas que pudieran haber sido perjudicadas.

Rige en materia tributaria el principio de la realidad; el que prima sobre las formas toda vez que éstas no armonicen con la realidad. Dicho principio se encuentra consagrado en el art. 6 del Código Tributario: que dispone: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad, considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete: éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador, fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica".

La única limitación se encuentra en el caso de la ley grave directamente la forma jurídica prescindiendo en forma expresa o implícitamente de la realidad.

En la realidad económica existen uniones económicas, mas o menos transitorias que no tienen personería jurídica, a pesar de lo cual manifiestan una capacidad contributiva propia y esencial, diferente de la de sus integrantes y que por lo tanto, para el Derecho Tributario, constituyen una realidad económica susceptible de ser gravada en forma autónoma, independiente de sus integrantes.

Por otra parte, nuestro Código Tributario dispone además, que el sujeto pasivo sea un ente dotado de capacidad jurídica, aunque sin exigir que reúna las características particulares que suelen atribuirse, por ejemplo en Derecho Comercial, como personas jurídicas: "Artículo 17. (Contribuyente) Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha calidad puede recaer: 1) en las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado. 2) en las personas jurídicas y demás entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyan la calidad de sujetos de derecho".

En consecuencia, el Derecho Tributario puede crear libremente ese sujeto de derecho, satisfaciendo así sus necesidades como rama autónoma, lo que amerita

al intérprete a reconocer o desconocer las formas jurídicas adoptadas por los particulares. Es así que en el enfoque tradicional del Derecho Tributario, se ha elaborado una falsa oposición entre la realidad económica y la realidad jurídica, manejando la primera, en exclusividad los fenómenos económicos, en forma independiente de la realidad negocial.

El principio de la realidad económica no puede ser ilimitada. No puede perderse de vista que nadie está obligado a administrar y organizar sus bienes o fuentes de ingresos de tal manera que el Fisco recauda al máximo de impuestos. Los negocios jurídicos celebrados por los particulares, que deliberada o casualmente, los coloquen en mejor situación, desde el punto de vista tributario, no pueden ser observados, sean reales o ficticios y no se hayan realizado en fraude a la ley fiscal.

Además rige en el Derecho Tributario, el principio de legalidad, consagrado en el art.2 del Código Tributario, que defiende los derechos del contribuyente,

5. RECOMENDACIÓN INTERNACIONAL. 43°. CONGRESO DE LA "INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION" (RIO DE JANEIRO) (Setiembre de 1989)

En los considerandos de la recomendación adoptada se expresa:

a) que el concepto de la existencia separada de una persona jurídica debidamente creada es reconocido en forma general y es esencial para el comercio interno e internacional:

b) que también se reconoce en forma general que el contribuyente tiene la clara y libre elección para adoptar una estructura que satisfaga sus necesidades, sea que ella envuelva el uso de una persona jurídica o no:

c) que las autoridades tributarias tienen legítimo interés en proteger la integridad de su sistema tributario cuando la persona jurídica puede ser usada con propósitos fraudulentos o abusivos:

d) además las normas del Derecho común se aplican también para determinar el tratamiento tributario de las personas jurídicas.

En base a estas consideraciones recomienda:

1) El desconocimiento con fines tributarios de una persona jurídica o su intervención en operaciones debe limitarse a casos excepcionales y, por tanto, ser interpretado y aplicado en forma estricta.

2) Además de los casos en que se desconoce la personalidad jurídica conforme al Derecho común, o en los casos excepcionales en que la legislación tributaria lo contempla expresamente (declaraciones conjuntas, etc.) el "desconocimiento debe limitarse a los casos en que existe fraude o abuso".

6. PRINCIPALES TRIBUTOS VIGENTES EN EL URUGUAY

Los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva se encuentran contenidos en un texto que reúne todas las normas legales y se divide en Títulos, algunos de orden general y luego un Título para cada impuesto. A su vez cada impuesto tiene sus decretos reglamentarios.

6.a. Impuesto a la renta de la Industria y Comercio (IRIC)

Está regulado en el Texto Ordenado 1996, Título 4. Grava las rentas de fuente uruguaya, o sea las provenientes de actividades lucrativas desarrolladas, bienes situados y derechos utilizados económicamente en el país de cualquier naturaleza. Su pago en forma anual o en ocasión de producirse un pago o producirse un crédito de la renta.

Son sujetos pasivos los titulares de empresas, sean personas físicas o jurídicas, éstas con o sin personalidad jurídica, asociaciones, fundaciones, sucursales, agencias de personas jurídicas del exterior y Entes Autónomos y Servicios Descentralizados industriales y comerciales del Estado.

6.b. Impuesto a las Rentas de las Actividades Agropecuarias (IRA)

Esta regulado en el Texto Ordenado de 1996, Título 8.

Grava las rentas, de fuente uruguaya, derivadas de actividades agropecuarias y del arrendamiento de bienes rurales y por la enajenación de bienes del activo fijo, en forma anual.

Son sujetos pasivos, las personas físicas, los núcleos familiares, las sociedades, los condominios, las asociaciones, las fundaciones, y aquellas personas que contraten aparcería, pastoreo y similares.

6.c. Impuesto a las actividades agropecuarias (IMAGRO)

Está regulado en el Texto Ordenado de 1996, Título 7. Grava los predios inexplorados y la renta neta potencial de la tierra en las explotaciones agropecuarias, cualquiera sea la vinculación jurídica del titular con los inmuebles, asiento de las mismas.

Son sujetos pasivos, las personas físicas, los núcleos familiares, las sociedades, los condominios, las asociaciones, las fundaciones, y aquellas personas que contraten aparcería, pastoreo y similares.

6.d. Impuesto al Patrimonio (IP)

Esta regulado en el Texto Ordenado de 1996, Título 14. Es personal para las personas físicas y progresivo para las sociedades anónimas con acciones al portador y a las personas jurídicas del exterior, los saldos en cuentas bancarias impersonales, las obligaciones o debentures, títulos de ahorro público y valores emitidos al portador.

Son sujetos pasivos las personas físicas, los núcleos familiares, las sucesiones indivisas, las personas jurídicas constituidas en el país con acciones al portador y las personas jurídicas en el extranjero.

6.e. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Se encuentra regulado en el Texto Ordenado de 1996, Título 10. Grava circulación interna de bienes y la prestación de servicios a título oneroso, y la introducción de bienes al país.

Son sujetos pasivos, los contribuyentes del IRIC e IRA, los profesionales universitarios, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados comerciales e industriales del Estado, Intendencias Municipales en competencia con la actividad privada, asociaciones y fundaciones, etc.

6.f. Impuesto a las Comisiones (ICOM)

Esta regulado por el Texto Ordenado de 1996, Título 17. Grava los ingresos brutos generados por comisiones, mandatos, consignaciones, mediación, corretajes, agentes del comercio exterior, despachantes de aduana, rematadores y corredores.

6.g. Impuesto Específico Interno (IMESI)

Regulado por el Texto Ordenado de 1996, Título 11. Grava la primera enajenación de determinados bienes y los destinados al autoconsumo, por los sujetos pasivos que son los fabricantes e importadores, las asociaciones y fundaciones.

6.h. Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP)

Fuera de la órbita de la Dirección General Impositiva existen otros impuestos, como el IRP y CESS.

El IRP grava las retribuciones nominales, en efectivo o en especie, exista o no, relación de dependencia, las jubilaciones y pensiones. Son sujetos pasivos los empleadores y los titulares de dicha retribuciones.

6.i. Contribuciones especiales de seguridad social (CESS)

Estas contribuciones se realizan por medio de los aportes jubilatorios, y los aportes para el seguro de enfermedad, en ambos casos personal y patronal.

El sistema protege a todos los trabajadores que desarrollan su actividad en el país, independientemente de su nacionalidad.

7. IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN EL URUGUAY DE LAS FIGURAS ANALIZADAS

No tiene régimen fiscal propio y definido, con excepción de algunas normas que preveen exoneraciones para los consorcios creados para la construcción de obras públicas.

Sin embargo no por ésta afirmación está totalmente exentas de ser sujetos pasivos.

En primer lugar analizaremos la situación del GIE.

En relación al IRIC. IMAGRO. IRA. IP. No están incluidos entre los sujetos pasivos de cada una de los impuestos.

Sin embargo, si para cumplir con su finalidad "facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros o mejorar o acrecer los resultados de esa actividad" (Art. 489- Ley 16.060) necesita combinar capital y trabajo, generando una actividad onerosa puede tributar IRIC. IMAGRO. IMESI.

En cuanto al IP. Los miembros del GIE. Deberán abonarlo por la cuota que les corresponda en el patrimonio de éste, pero el Grupo en sí mismo no es contribuyente.

En relación al IVA. Será sujeto pasivo si importa bienes gravados o interviene en la circulación interna de bienes o prestación de servicios.

En el caso que perciba retribuciones por las actividades señaladas como gravas por el ICOM. Será sujeto pasivo.

Si el grupo es importador o fabricante y enajena los bienes gravados pagarán por la primera enajenación, así como si los afecta al autoconsumo.

Por último, siempre deberá contribuir con el IRP y las CESS. ya que para el desarrollo de sus fines, deberá contratar personal. Y si no lo hace, igualmente tributará por sus administradores o representantes.

En el caso del Consorcio no está incluido en ninguna de los impuestos analizados y por su naturaleza carecerá de personal en relación de dependencia.

8. CONSIDERACIONES ESPECIALES REFERENTES A CONSORCIOS Y ALGUNAS EXPERIENCIAS URUGUAYAS

Como ya señaláramos, las únicas normas tributarias que se refieren a Consorcios son las destinadas a consorcios de obra pública.

No poseen un régimen fiscal propio.

La dificultad se presenta porque no encontramos, en la práctica, consorcios con estado puro, con los elementos dados por el Art. 501 de la Ley 16.060, sino los que funcionan en la práctica son los que se denominan "Consortios atípicos".

Por otra parte, la práctica de actuación hace que estos funcionen, frente a quien contrata con ellos, por ejemplo en una licitación pública, como una unidad. Esta unidad de dirección, administrativa y técnica les ha permitido precaverse de los perjuicios que le ocasiona la división de los trabajos y/o suministros de cada uno de sus miembros.

El Estado trata con un representante, le impone la obligación de estar inscripto en el Registro Unico de Contribuyentes, para presentarse a una licitación pública, y emite las ordenes de pago a nombre del Consorcio, que en algunos casos - a nuestro entender impropiamente- hasta emitió facturas.

El acuerdo consorcial, que debe regir las relaciones de las empresas integrantes, debe limitarse, de conformidad al texto legal, al acuerdo para la unión temporal de las empresas, unidades productivas, personas físicas y/o jurídicas, para el logro de un fin común. De lo contrario, se suele parecer mucho, en práctica, a contratos de sociedad.

Como consecuencia de estas situaciones que vinimos de relacionar, el Físico,

en reiteradas oportunidades, ha reconocido en el consorcio, otras formas de agrupamiento, como por ejemplo una sociedad comercial irregular o de hecho.

CONCLUSIONES

1) Es indudable que nuestro legislador se alejó de la práctica de los consorcios al establecer su regulación. En consecuencia la disparidad de criterios, por ejemplo con el Físico, generan incertidumbre desestimulando la inversión.

2) Uno de los mecanismos, para evitar confusiones, podría estar dado, en el otorgamiento de personalidad jurídica a los agrupamientos empresariales, aún aquellos de carácter transitorio, o para un proyecto único. Esto, acompañado de normas, para evitar una doble imposición, permitiría a los inversores, reconocer claramente las reglas de cada país de la región, sin desagradables sorpresas.

3) Otro camino a seguir, estaría en la unificación de criterios, en cuanto a la imposición por parte de los Estados, en aquellos casos, que los acuerdos consorciales contienen elementos de alguna otra figura jurídica, ya sea deliberada o inadvertidamente.

4) Es indiscutible el papel del agrupamiento empresarial en el mundo y particularmente en la región del Mercosur. -La unificación de criterios en cuanto a la personalidad tributaria de los consorcios, joint-ventures y otras formas de unión de empresas debe tener un lugar de prioridad.

**PRESENTACION DEL ANTEPROYECTO DE LEY SOBRE
SOCIEDAD ANONIMA DEPORTIVA POR MIEMBROS DE LA
COMISION REDACTORA**

La presentación fue realizada por los Dres. Guillermo Ragazzi, Ricardo Nissen, Luis Porcelli, y con la coordinación del Dr. Edgardo Daniel Truffat.