

NUEVO ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LAS UNIONES TRANSITORIAS DE EMPRESA

Ricardo Nassif

Profesor Titular Teoría y Técnica Impositiva II

1) INTRODUCCIÓN

La reforma introducida por la ley 22.903 a la Ley de Sociedades ha incorporado a nuestro derecho comercial los Contratos de Colaboración Empresarias y las Uniones Transitorias de Empresas. En el derecho comparado encontramos un antecedente directo de las Uniones Transitorias de Empresas (UTEs) en los Joint Ventures del derecho societaria norteamericano.

Al decir de Nissen la inclusión de las Uniones Transitorias de Empresas como figuras contractuales no societarias en la ley de sociedades, respondió exclusivamente a la necesidad de sortear el obstáculo que a las sociedades por acciones ofrece el art. 30 de la ley 19.550 (LSC)¹ para participar en otras sociedades que no sean por acciones, de manera tal, que al no revestir las UTEs le carácter de sociedades, por expreso imperativo legal (Art. 377, 2º párrafo); el artículo 30 de dicha ley no constituye óbice para que una sociedad por acciones pueda integrar una agrupación de esta naturaleza. La Cámara Nacional Comercial, Sala B a ratificado esta orientación en la sentencia del 29-9-94 causa " Brainin, K. y otros c/ Laboratorios Elea S.A.C.I.F.y A. s/ ordinario" ²

Estas figuras le da un marco legal a la posibilidad de que 2 o mas empresas puedan sumar sus capacidades económicas, tecnológicas, productivas, etc. a fin de encarar proyectos que muchas veces sería imposible realizarlos por separados; favoreciendo el abaratamiento de costos, aprovechando sinergias comunes entre empresas y distribuyendo mejor los riesgos implícitos a proyectos en donde una sola empresa pueda comprometer su futuro.

En los últimos tiempos, la figura de las Uniones Transitorias de Empresas ha sido utilizada frecuentemente, entre otras actividades, para la ejecución de diversas obras públicas, en la concesión de la explotación del transporte publico de pasajeros y en la prestación de servicios médicos – asistenciales a obras sociales estatales.

Nos proponemos en el presente trabajo desarrollar en forma sintética los principales aspectos de su tratamiento en los distintos tributos.

2) PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS

Las Uniones Transitorias de Empresas (UTEs) están legisladas por la ley de Sociedades comerciales (Art. 377 al 383 L. S.) Siendo sus características principales:

a) **SUJETOS:**

Las UTEs pueden estar integradas por sociedades constituidas en el país, por empresarios individuales domiciliados en el país; o por empresas extranjeras que cumplan con los requisitos del 3º párrafo del artículo 118:

- Acreditar la existencias con arreglo a las leyes de su país .
- Tener domicilio y estar inscripta en La Republica .
- Designar persona responsable en el país .

1 Art. 30 Ley 19.550 : - Las sociedades anónimas y en comandita por acciones sólo pueden formar parte de sociedades por acciones.

2 Ricardo Augusto Nissen : "Ley de Sociedades Comerciales" tomo 5 pg. 274 – Editorial Abaco

En este sentido manifiesta Nissen³ que las **Asociaciones Civiles y Fundaciones** carecen de capacidad para integrar UTEs, pues la referencia a "sociedades" utilizada por el Art. 377 descarta toda aplicación analógica a otras entidades y no cabe interpretar esta norma en sentido enunciativo.

Sin embargo, las **Sociedades Civiles y Cooperativas** si pueden integrar UTEs pues el mencionado Art. 377 no se refiere exclusivamente a las sociedades comerciales. Esto con la condición de que las mismas estén regularmente constituidas. (Arts. 1184 inc. 3º Código Civil y 10 de la ley 22.337).

En cuanto a las **Sociedades Irregulares o De Hechos**, Nissen plantea, discrepando con Favier Dubois (H), que estas carecen de capacidad para integrar las UTEs, no solo porque lo prohíbe el Art. 378, inc. 4º L. S. C., sino también por cuanto ello importaría invocar ante terceros los derechos o defensas nacidas del contrato social, lo cual es cuestión prohibida por el Art. 23, párrafo 2º de la L. S. C.

b) **OBJETO:**

Tendrán como objeto el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera del territorio de la República. Podrán desarrollar o ejecutar las obras y servicios complementarios y accesorios al objeto principal.

Es importante destacar que el objeto debe ser único, pues el mismo debe limitarse a una obra, servicio o suministro concreto, lo que implica una íntima vinculación con otro contrato por el cual se adjudica la obra, la prestación de servicios o suministros.

c) **DURACIÓN**

En virtud de que el objeto es único, no puede ser abierto, el plazo de duración será igual al de la obra, servicio o suministro que constituya el objeto.

d) **NATURALEZA JURÍDICA**

No constituyen sociedades ni son sujetos de derecho Las UTEs no implica una fusión entre las sociedades que la integran, sino que cada una de ellas preserva su identidad diferenciada, las cuales pueden libremente continuar con su propia actividad, la que no sufre restricciones. Nuestro más alto Tribunal ha manifestado en reiteradas sentencias:

*"La UTE no constituye sociedad ni es —en principio— sujeto de derecho. Se trata de un 'contrato de unión transitoria', mediante el que las sociedades o los empresarios individuales se reúnen, sólo por un limitado período de tiempo, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro 'concreto' (cfr. art. 377, ley 19.550)" (cfr. C.1657, L.XLIV, "Cerro Vanguardia S.A. c. A.F.I.P. s/demanda de repetición", sentencia del 8 de noviembre de 2011)."*⁴

³ Obra Citada pg. 275

⁴ C.S.J.N. "EPELCO SA - IECSA SA UTE 17-9-12 Considerando IV de la Procuradora General Laura Monti

e) REPRESENTACIÓN

El representante tendrá los poderes suficientes de todos y cada uno de los miembros para ejercer los derechos y contraer las obligaciones que hicieren al desarrollo o ejecución de la obra, servicio o suministro. Dicha designación no es revocable sin causa, salvo decisión unánime de las empresas participantes.

f) INSCRIPCIÓN

El contrato y la designación del representante deberán ser inscriptos en el Registro Público de Comercio.

g) RESPONSABILIDAD

Salvo disposición en contrario del contrato, no se presume la solidaridad de las empresas por los actos y operaciones que deban desarrollar o ejecutar, ni por las obligaciones contraídas frente a terceros (Art. 381).

3) TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En nuestra legislación impositiva esta establecido el principio de autonomía del derecho tributario, que le permite a las leyes específicas apartarse de las legislaciones de fondo. Así lo establece en el artículo 1º de la ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal:

*“Art. 1: En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. **Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado**”.*

En este sentido, no obstante que, como señalamos, para la Ley de Sociedades las UTEs no son sujetos de derecho, **para la ley de IVA la UTEs SON SUJETO DEL IMPUESTO.**

Taxativamente lo establece el artículo 4 de la ley del IVA en su segundo párrafo:

“Art. 4 - Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

.....

*“Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, **revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas**, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior.”*

En consecuencia, las UTEs deben inscribirse en la AFIP y obtener la CUIT. Generando debito fiscal por las operaciones gravadas en el IVA que realicen y computándose el crédito fiscal que le fuera facturado de acuerdo a lo establecido por el artículo 12 y concordantes de la ley.

5 El destacado nos pertenece

LAS OPERACIONES DE LOS MIEMBROS DE LAS UTEs CON LA MISMA

La doctrina ha discutido largamente si debe considerarse gravadas las prestaciones "intra ute" es decir las que los componentes de la UTEs le efectúen a ésta.

Esta discusión fue zanjada por el Poder Ejecutivo que mediante el Decreto 1.008 del 14-8-2001 incorporó un artículo, a continuación del 15 del Decreto Reglamentario de la ley, estableciendo que se consideran prestaciones gravadas en el IVA las que efectúen los miembros de la UTEs a la misma.

En consecuencia, se genera la obligación de facturar y tributar el impuesto correspondiente, de los componentes de las UTEs, por las prestaciones que le efectúen a esta.

"Art. 15.1 - Se consideran prestaciones gravadas las que efectúen los miembros de los sujetos indicados en el segundo párrafo del artículo 4º de la ley, en cumplimiento de las obligaciones asumidas en los respectivos contratos, y que originen cargos a los mencionados sujetos o a sus miembros, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda a las ventas, importaciones, locaciones o prestaciones realizadas por dichos sujetos o miembros."

Por su parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido la imposibilidad de que cada uno de los componentes de las UTEs facture a su nombre las prestaciones que efectúa la UTE en función de un contrato.

En Efecto, en la Causa IBM Argentina SA c/ D. G. I. Sentencia del 4-3-2003, en la que el contribuyente planteaba que el hecho imponible no se verificó en cabeza la UTE constituida por Banelco e IBM, si no en cada uno de los integrantes de la misma. Al respecto dijo la Corte en el considerando 7:

"7º) Que el argumento de que el hecho imponible se verificó individualmente en cabeza de cada una de esas sociedades y no en el agrupamiento empresario es inatendible.

En efecto, está admitido en autos por la misma actora que la DGI exigió, como condición para la adjudicación del contrato, que ella y Banelco SA se integrasen "en un consorcio de derecho, plasmado en una unión transitoria de empresas con responsabilidad solidaria de sus integrantes" (conf., entre otras, fs. 442 vta.), a lo que tales sociedades se avinieron.

Constituida entonces la unión transitoria de empresas con la específica finalidad de cumplir el objeto de ese contrato, resulta evidente que las prestaciones realizadas en el marco de dicha contratación son atribuibles impositivamente a ese agrupamiento.

No pueden las empresas proceder como si aquél no existiera, atribuyéndose cada una la realización de los hechos gravados, y computando a las retenciones efectuadas a la UTE como propias -en una determinada proporción- cuando ellas mismas constituyeron ese agrupamiento para poder obtener la contratación."⁶

IMPOSIBILIDAD DE COMPENSAR SALDOS DE LIBRE DISPONIBILIDAD DE LA UTE CON OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE SUS COMPONENTE

En reiteradas oportunidades la AFIP negó la posibilidad de compensar saldos a favor de libre disponibilidad de la UTEs con obligaciones de sus componentes ni transferir los créditos fiscales de una a otra.
Así lo manifestó, entre otros dictámenes:

*"Atento a que en el I.V.A. no se encuentran vigentes regímenes que autoricen las transferencias de créditos tributarios -excepto las disposiciones referidas a la cesión de créditos fiscales por exportación contenidas en la Resolución General N° 616-, no es viable que la UTE consultante transfiera sus saldos a favor en el gravamen a las empresas que la componen."*⁷

*"Las uniones transitorias de empresas -en el impuesto al valor agregado- son sujetos independientes de las empresas que las conforman y puesto que la viabilidad de la compensación está sujeta a que los saldos acreedores y deudores correspondan a un mismo contribuyente por una parte y al Fisco por la otra, en base al principio general que rige en la materia, no se verifican las condiciones para que resulte pertinente una compensación, por cuanto debe existir identidad de sujetos para que resulte procedente la misma"*⁸

No obstante, la Corte Suprema de Justicia consideró procedente el traslado del saldo a favor técnico de la UTE a sus componentes sentenciando que la limitada personalidad tributaria desaparece con la disolución de la UTE, momento a partir del cual es forzoso colegir que los créditos fiscales de IVA asignados durante el lapso de su acotada vigencia deberán seguir idéntica suerte que el resto de sus resultados, de sus ingresos y de sus gastos (cfr. art. 378, inc. 8°, ley 19.550). Esto conduce a admitir que el saldo a favor del primer párrafo del art. 24 de la ley del tributo deberá pasar definitivamente hacia sus componentes, en lo que constituye una consecuencia propia de la naturaleza transitoria de la unión (art. 377), limitada a la duración de la obra que constituye su objeto (art. 378, inc. 2°).⁹

4) TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Las UTEs **no son sujetos del impuesto a las ganancias**, recayendo dicho impuesto en cada uno de los componentes de la misma.

En efecto, las Uniones Transitorias de Empresas no están comprendidas dentro de los sujetos del impuesto definidos en el artículo 69 de la ley ¹⁰, en consecuencia quedan comprendidos dentro del inciso b) del artículo 49 que establece que son ganancias de la tercera categoría:

⁷ Transferencia de saldos a favor. Su improcedencia. S... SA - UTE. Consulta vinculante. SICOEXN°.... Act. N° .../99 (DI ATEC).

⁸ CONSULTA- ARTICULO 12 DEL DECRETO N° 1.397/79-. " Y.Y., B.B., C.C." TIERRA DEL FUEGO (UTE)- SOLICITUD DE "Y.Y." S.A.

⁹ C.S.J.N. – CERRO VANGUARDIA S.A. 8-11-2011 – Considerando IV del Dictamen de la Procuradora Fiscal Dr. Laura Monti- Compartido unánimemente por la Suprema Corte

¹⁰ El artículo 69 define las sociedades que son sujeto directo del impuesto debiendo tributar a la alícuota del 35% incluyendo entre ellos: 1) Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones. 2) Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple; en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país. 3) Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo. 4) Las sociedades de economía mixta, por la parte de las

“ b) todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste.”

A efectos de la liquidación del impuesto la UTE deberá practicar un balance y determinar el resultado impositivo que le corresponda a cada uno de los componentes, a fin de que estos incorporen los resultados por su participación en la UTE en sus respectivas declaraciones del Impuesto a las ganancias¹¹.

SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Resulta importante analizar si las UTEs que no son sujeto del impuesto a las ganancias, pueden ser pasible de la aplicación del impuesto por “Salidas No Documentadas” que establece el artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Resulta esclarecedor analizar la jurisprudencia sobre este tema:

El fisco Nacional determinó el impuesto a “ las Salidas no Documentadas” a la Ute EPELCO SA – IECSA SA UTE por haber determinado la existencia de facturas apócrifa. La determinación fue apelada al Tribunal Fiscal planteando la UTE la falta de legitimación a lo que el Tribunal fiscal resuelve . que, desde el punto de vista tributario, aun antes de la sanción de la ley 22.903, las uniones transitorias de empresas (UTE) deben ser consideradas como sociedades de hecho o irregulares, para dar una solución similar a la que, por ejemplo, brinda el art. 1º de la ley del impuesto a las ganancias para las sucesiones indivisas. No obstante falla a favor del contribuyente por considerar que no se aplica el impuesto a las salidas no documentadas porque existía factura.

Las partes en las siguientes instancias no cuestionan la resolución del Tribunal Fiscal respecto de la afirmación de que las UTEs son sujeto del impuesto.

El caso llega a la Corte Suprema de Justicia quien si bien basándose en el precedente Red Hotelera Iberoamericana, determina que las facturas apócrifas no son documentos y que corresponde la aplicación del impuesto sobre salidas no documentadas, no correspondiendo expedirse sobre el carácter de sujeto de la Utes por que la decisión del Tribunal fiscal no había sido apelada por las partes.

No obstante el resultado de la sentencia favorable al fisco, resulta fundamental destacar la posición de la Procuradora General, no cuestionada por la Corte que niega categóricamente el carácter de sujeto de la UTE. Dice al respecto:

“Así las cosas, no hallo en el texto actual de la ley del impuesto a las ganancias disposición similar del Congreso Nacional que haya otorgado tal carácter subjetivo a las UTE, situación ya advertida por V.E. en el precedente “Cerro Vanguardia S.A.” supra citado, cuando indicó que la UTE no reviste como contribuyente en este gravamen por los resultados obtenidos “sino que cada componente liquidará y pagará el tributo proveniente de incorporar, en su patrimonio, las rentas producidas por la actuación de aquélla”.

utilidades no exentas del impuesto. 5) Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1º de la ley 22016. 6) Los fideicomisos constituidos en el país, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario y no sea un sujeto del exterior. 7) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país y Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

11 Esto en función de lo establecido por el artículo 50 de la ley que en su parte pertinente establece: “Art. 50 - El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y de las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares”

Por tal razón sólo cabe concluir en que Epelco UTE, al no ser sujeto de derecho según el citado art. 377 de la ley 19.550, ni tampoco poseer una regulación especial en contrario frente al impuesto de la ley 20.628, no pudo en momento alguno ser tenida como contribuyente o como responsable del gravamen que se le reclamó, ya que tales situaciones requieren necesariamente de la previa existencia de un sujeto de derecho que, como quedó dicho, no ha sido designado como tal.

No empece a lo afirmado la previsión contenida en el inc. c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en cuanto establece, de manera potencial, que pueden ser sujetos pasivos de los gravámenes federales por ella regulados ciertas sociedades, asociaciones, entidades o empresas que no tengan la calidad de sujetos de derecho, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado. En efecto, esta norma condiciona tal posibilidad a que "unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible" (subrayado agregado). Queda al descubierto así que dicha disposición requeriría, para ser efectiva en la especie, que la ley del impuesto a las ganancias hubiera hecho suya tal posibilidad mediante una regla que, como quedó dicho, no existe."¹²

DEDUCIBILIDAD DE HONORARIOS A LOS DIRECTORES

Se ha planteado si corresponde a las UTEs la deducción como gastos de los honorarios de sus representantes, de acuerdo a lo estipulado por el artículo 87 inciso j) de la ley del impuesto, que admite la deducción de las sumas que se destinen al pago de honorarios acordadas a los socios administradores, limitándola hasta el 25% de la utilidad contable deducido el impuesto a las ganancias y antes de descontar dichos honorarios.

Al respecto a dictaminado la AFIP¹³ que la deducción del mencionado artículo se refiere a los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley de ganancias y al no estar comprendidos en el mismo las UTEs, no le es aplicable esta deducción, pero a su vez tampoco esta restringida como deducciones no admitidas establecidas por el artículo 88 inciso b. por lo que corresponde deducir el gasto de representación en función de lo convenido en el respectivo contrato.

Opina el fisco en el referido dictamen:

"Cabe determinar si la contraprestación recibida por los representantes de la U.T.E. encuadra en la disposición del artículo 87 inciso j de la ley del impuesto a las ganancias, toda vez que la misma no determina el tratamiento aplicable a esta erogación.

Como ya señaláramos, su actuación obliga a las sociedades integrantes en forma similar a un mandato, sin perjuicio de lo cual actúan en forma conjunta tomando decisiones respecto de todos ellos.

En ese sentido, la representación de la U.T.E. tiene un interés común a todos sus integrantes que es la operatoria para la cual se formó.

Por ello, este cuerpo asesor interpreta que no cabe vincular su actuación con una sociedad en particular ni atribuir su desempeño al concepto de director de

12 Cfr. Considerando III del dictamen de la Procurado General Laura Monti en la causa EPELCO SA – IECSA SA UTE.

13 Dictamen (DAT) N° 81/ 2002

la misma, el cual se desenvuelve en función de los intereses de dicha persona jurídica.

Es decir que no cabe incluir la actuación del representante de la U.T.E. en el concepto de honorarios a directores, toda vez que su gestión trasciende los intereses de una sociedad en particular.

En ese sentido, corresponde deducir el gasto que la representación en la U.T.E. demanda en función de lo convenido en cuanto a soportar los gastos o de acuerdo con los aportes a realizar.

Consecuentemente, no son de aplicación al caso bajo análisis, las normas del artículo 87, inciso j), ni las del artículo 88, inciso b), de la Ley del gravamen."

LAS RETENCIONES SUFRIDAS POR LAS UTEs

Las UTEs son sujeto pasible de retención del impuesto a las ganancias. Al respecto establece la RG (AFIP) N° 830 en su artículo 8¹⁴ la obligación de que el agente de retención efectúe la retención en forma individual a cada uno de los componentes de la UTE a estos efectos deberán presentar al agente de retención una nota donde se consigne por cada beneficiario:

"1. Apellido y nombres o denominación.

"2. Domicilio fiscal.

"3. Clave Única de Identificación Tributaria.

"4. Proporción de la renta que le corresponde.

"5. Condición en el impuesto a las ganancias"

No obstante, si se hubiera omitido presentar esta nota y el agente de retención practicó la retención directamente a la UTE entendemos que igualmente los componentes pueden computar en sus Declaraciones Juradas del Impuesto a las Ganancias la parte proporcional de estas retenciones, en virtud de lo establecido por el artículo 73 del Decreto Reglamentario:

"Art. 73 - Las sumas retenidas, en concepto de impuesto a las ganancias, a las sociedades, empresas o explotaciones comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, serán deducibles del impuesto que les corresponda ingresar a los socios de las mismas, de acuerdo con la proporción que, por el contrato social, corresponda a dichos socios en las utilidades o pérdidas"

5) IMPUESTO A LAS GANANCIAS MÍNIMAS PRESUNTAS

Las UTEs **no son sujeto del Impuesto a las Ganancias Mínimas Presuntas**, (solo lo sería en el caso que uno de los componentes sea una personas de existencia visible o ideal **domiciliadas en el exterior**, en este caso el representante debería actuar como responsable sustituto (inciso h del artículo 2- L.G.M.P.)

14 Art. 8 - En aquellos casos en que se realicen pagos por conceptos comprendidos en el Anexo II de la presente, a varios beneficiarios en forma global, la retención se practicará individualmente a cada sujeto, debiendo los beneficiarios entregar al agente de retención una nota suscripta por todos ellos
Idéntico procedimiento se aplicará cuando se trate de pagos a uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios y asociaciones, sin existencia legal como personas jurídicas.

Cada uno de los componentes de la UTE deberá incorporar como parte del Activo computable, para la liquidación de este impuesto, la parte proindivisa que cada partícipe posea en los activos de la UTE (Art. 4 inciso k -L.G.M.P.)

Llegamos a esta conclusión en virtud del siguiente análisis:

A) No están enunciadas en el artículo 2 de la ley

En efecto el Art. 2 inciso a) establece:

“Son sujetos pasivos del impuesto:

- a) Las sociedades domiciliadas en el país. En su caso estos sujetos pasivos revestirán tal carácter desde la fecha del acta fundacional o de la celebración del respectivo contrato.”

Las UTEs no son consideradas sociedades;

Tal como lo desarrolláramos en el punto 1 del presente, La ley de Sociedades Comerciales 19.550 en su Art. 377 en su último párrafo establece: **“No constituyen sociedades ni son sujetos de derecho. Los contratos, derechos y obligaciones vinculados con su actividad se rigen por lo dispuesto en el artículo 379.”**

La ley de ganancias mínimas presuntas se refiere a las UTEs solo cuando se trata de establecimientos que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior (inciso h del artículo 2) el que establece en su último párrafo:

“En el caso de uniones transitorias de empresas comprendidas en este inciso el responsable sustituto será el representante a que alude el artículo 379 de la ley de sociedades comerciales.”

B) La Ley incluye las participaciones en las UTE dentro del activo de las sociedades

El artículo 4 de la ley establece:

“Art. 4º - Los bienes gravados del activo en el país deberán valuarse de acuerdo con las siguientes normas:

k) Las participaciones en uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier ente individual o colectivo, deberán valuarse teniendo en cuenta la parte proindivisa que cada partícipe posea en los activos destinados a dichos fines, valuados estos últimos de acuerdo con las disposiciones de este artículo.

Es claro que la ley establece que se debe incluir en el Activo de cada una de las sociedades integrantes de la UTEs su participación en la misma.

Téngase presente que este artículo solo incluye normas de valuación para los activos gravados por el impuesto. Así por ejemplo no contiene ninguna disposición para la valuación de las acciones y otras participaciones sociales exentas.

La doctrina ha sostenido este criterio en forma categórica.

Afirman Gebhardt y Litvak¹⁵ : **“Por el contrario, las UTE y agrupaciones de colaboración pertenecientes a titulares del país no constituyen contribuyentes**

15 Jorge Gebhardt y Jose D. Litvak – “EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS MÍNIMAS PRESUNTAS”
Editorial Errepar – Pg. 145

autónomos del tributo y corresponderá, en consecuencia, la gravabilidad de cada partícipe independientemente considerado, quien deberá incluir entre sus activos gravados los bienes afectados a dicha actividad”

6) IMPUESTO A LOS DEBITOS Y CRÉDITOS BANCARIOS

Los debitos y créditos en las cuentas bancarias de las UTEs generan la obligación del pago del impuesto establecido por la ley 25413.

Por su parte el artículo 13 de su Decreto Reglamentario establece la posibilidad de computarse como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias o a las Ganancias Mínimas Presuntas, el 34% del impuesto a los créditos correspondiente a las acreditaciones en las respectivas cuentas bancarias.

Dado de que las UTEs no son sujetos del Impuesto a las Ganancias, ni a las Ganancias Mínimas Presuntas, el mismo artículo 13 establece que el pago a cuenta se atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participen de los resultados impositivos de a la UTEs.

Agrega el artículo:

“No obstante, la imputación a que se refiere el párrafo anterior, sólo procederá hasta el importe del incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito”.

Es decir que si la UTE da pérdida no se podrán computar dicho crédito, así lo confirmó el organismo fiscal en el dictamen de la Dirección de Accesoría Técnica de la AFIP (DI ATEC) 51/ 2004:

“Por el contrario en el caso en que la UTE no perfeccione acreditaciones derivadas de operaciones que generen ganancias con terceros sino que las mismas sólo constituyan aportes de sus integrantes no procede el mencionado cómputo como crédito de impuestos, toda vez que no se verifica un incremento de la obligación fiscal de los partícipes producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito.”

LAS TRANSFERENCIAS ENTRE LAS CUENTAS CORRIENTES DE LA UTE A LA DE SUS PARTICIPES

Establece el inciso b) del artículo 10 del Decreto Reglamentario de la ley que están exentas del impuesto las:

“b) Transferencias de fondos que se efectúen por cualquier medio, excepto mediante el uso de cheques, con destino a otras cuentas corrientes abiertas a nombre del ordenante de tales transferencias.

No regirá esta exención cuando las cuentas pertenezcan a más de una persona jurídica aunque estén a nombre de sus apoderados o mandatarios, salvo cuando se trate de los sujetos que hayan celebrado los contratos previstos en el Capítulo III de la ley 19550 (t.o. 1984 y modif.).”

Al estar las UTEs incluidas en el mencionado Capítulo III de la Ley de Sociedades Comerciales las transferencias entre distintas cuentas a nombre de la UTE no estarán alcanzadas por el impuesto a los Débitos y Créditos.

Pero las transferencias entre las cuentas a nombre de la UTE y las cuentas a nombres de los componentes de la misma si estarán alcanzadas por el mencionado impuesto. Así lo ha interpretado la Dirección Nacional de Impuestos en el memorando citado en el dictamen 7/2004 de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP, de modo tal que la exención en cuestión sólo resultará de aplicación en los casos en que tanto la cuenta del ordenante como la de destino estén abiertas a nombre de la UTE respectiva.

Dice el referido dictamen en la parte pertinente:

"...si se trata de cuentas corrientes cuyos titulares son los miembros de la UTE, las transferencias de las que ésta sea ordenante con destino a otra cuenta abierta a nombre de idénticos miembros por el mismo contrato de colaboración, estará exenta del impuesto, tal como lo interpretan las entidades financieras según los dichos de la presentante".

*En función de ello la Dirección Nacional ... **considera que "...no es acertado el criterio de la Cámara del epígrafe en cuanto afirma que están exentas las transferencias desde y hacia una UTE a los miembros componentes de la misma, pues la normativa es clara y cuando el artículo 10 inciso b) exceptúa a las transferencias de fondos que se efectúen por cualquier medio -excepto mediante el uso de cheques- con destino a otras cuentas corrientes del "ordenante", se requiere que exista estricta identidad entre el titular de ambas cuentas".***

7) TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTO

En el Código Tributario provincial no encuéntranos ninguna referencia específica a las UTEs, por lo que entendemos deben tributar el impuesto en función de su actividad.

En cuanto a la facturación que cada socio efectuó a la UTE entendemos que la mismo no se encuentra alcanzada por el impuesto.

En este sentido se manifestaron entre otros; los Fiscos de Buenos Aires, Santiago del Estero y Salta

Así se expresó en el Dictamen ; Dict. (DTT DPR Bs. As.) 85/2007 :

"Estas actuaciones se generan a partir de la presentación efectuada por el presidente de una firma, integrante de una Unión Transitoria de Empresas (UTE), que desarrolla la actividad de transporte de combustibles.

Manifiesta que la UTE fue creada por exigencia de una petrolera, en conjunto con otros transportistas, a los efectos de canalizar por su intermedio el servicio de transporte de combustible. Agrega que por los servicios prestados a la petrolera la UTE emite facturas, liquidando e ingresando el impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente.

La operatoria interna concluye con la facturación de los distintos integrantes de la UTE a ésta, por los servicios de transporte efectuados por cada uno de ellos. Con relación a la consulta planteada debe señalarse que esta dependencia se expidió respecto del tratamiento tributario de las uniones transitorias de empresas y de sus integrantes en el marco del impuesto sobre los ingresos brutos en oportunidad de expedirse a través de los informes 163/2001 y 174/2006 y de la consulta 65/2004. En función a lo expuesto, aplicando el criterio interpretativo manifestado en los referidos antecedentes, se concluye que es respecto a la Unión Transitoria de Empresas que se configura el hecho imponible del impuesto de marras, por la prestación del servicio de transporte de combustibles.

Ello así, la facturación que realizan cada uno de los integrantes de la UTE representa la liquidación de la participación en los ingresos del negocio conjunto, no configurando hecho imponible alguno para éstos."

Por su parte la DGR de Santiago del Estero ante una consulta por parte de un integrante de una UTE respondió¹⁶:

*"Se trata de determinar si la facturación que hacen los integrantes de una UTE, son ingresos gravados por el impuesto sobre los Ingresos Bruto. Cuando aparecieron las UTE, y que no están tipificadas por la ley de sociedades, los fiscos tenían la opción de gravar los ingresos de las mismas en cabeza de las UTE o de los integrantes de la misma, en los porcentajes de integración de las mismas o de acuerdo a los porcentajes que recibían las mismas del total. Algunos fiscos optaron por gravar a los integrantes de la UTE y otras, entre las cuales esta la nuestra, optó por gravar en cabeza de la UTE a los citados ingresos. **"Teniendo en cuenta que el hecho imponible se verifica en la realidad una sola vez, al gravarse en cabeza de la UTE, no corresponde gravar a los integrantes de la misma, por los ingresos que correspondan por su participación"***

En sentido similar se expidió la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta en respuesta a una consulta sobre el particular; expediente N° 22-509115/2014.

8) EL TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LA CESIÓN DE PARTICIPACIONES

No existe impedimento legal para que los partícipes de una UTE cedan su participación en la misma a otros sujetos, en la medida de que estos no estén incapacitados para participar en este tipo de agrupamientos.

Tampoco existe obstáculo para que uno de los integrantes se retire voluntariamente de la UTE cediendo su participación a los otros partícipes.

Así lo prevé el Art. 378 de la ley de sociedades comerciales que en sus incisos 8 y 9 establece:

"Art. 378 - El contrato se otorgará por instrumento público o privado, el que deberá contener:

9) Los supuestos de separación y exclusión de los miembros y las causales de disolución del contrato;

16 Nota 855/M/2013

10) *Las condiciones de admisión de nuevos miembros;*"

Al respecto afirma Nissen:

"No existe obstáculo para que las partes determine un procedimiento para el retiro voluntario de una de ellas, determinando el valor de la participación del consorciado cedente"

En cuanto al inciso 9: "Las condiciones de admisión para nuevos miembros" comenta que se ratifica, con esta exigencia, el carácter abierto de estos contratos, que puede requerir, de acuerdo al emprendimiento, la incorporación de nuevos sujetos"¹⁷

Establecida la posibilidad legal de la cesión de participaciones en una UTE, nos interesa analizar cual es el tratamiento impositivo de la misma.

TRATAMIENTO DE LA CESIÓN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Entendemos que al tratarse de una cesión de derecho pura y simple, que no este acompañada de otra prestaciones y locaciones gravadas, ni impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial; dicha cesión esta fuera del objeto del impuesto al valor agregado.

Al respecto establece el artículo 8 del Decreto reglamentario de la ley del Impuesto:

"Art. 8 - Las prestaciones a que se refiere el punto 21 del inciso e) del artículo 3° de la ley, comprende a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio.

No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer."¹⁸

La AFIP ha tenido oportunidad de expedirse sobre el particular en el Dictamen de la Dirección de Accesorio Técnico N° 4 / 2001 del 24-01-2001 expresando:

*"En el caso planteado, se entiende que el vendedor de la participación en la UTE, estaría transfiriendo un derecho a participar de la explotación de hidrocarburos concesionada al agrupamiento.
De tal manera, el cedente quedaría al margen del negocio, por lo cual dicha cesión de derechos no implicaría una concesión de explotación comercial o industrial en los términos del artículo 8° del Decreto Reglamentario de la ley de IVA, por lo cual quedaría fuera del ámbito del gravamen"*

¹⁷ Ricardo Augusto Nissen. Obra citada pg. 284 - 285

¹⁸ El destacado nos pertenece.

EN CUANTO AL TRATAMIENTO DE LA CESIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Respecto del tratamiento de la cesión de la participación en una UTE, entendemos que la misma estará gravada en el impuesto a las ganancias, en la medida de que el cedente sea un sujeto empresa en los términos en que lo define el inciso 2) del artículo 2 de la ley del tributo, al estar gravado por la teoría del balance o incremento patrimonial¹⁹

En consecuencia el cesionario deberá actuar como agente de retención de acuerdo a lo establecido por el inciso ñ) del Anexo II de la RG 830²⁰ reteniendo la alícuota del 0,50% sobre el monto de la cesión.

EN CUANTO A SI UN CAMBIO EN LA COMPOSICIÓN DE LA UTE IMPLICA LA DISOLUCIÓN DE LA MISMA Y CONSECUENTE CAMBIO DEL NUMERO DE CUIT

Sobre esta cuestión la AFIP expresó la posibilidad de continuar con el mismo número de CUIT en el dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica N° 26/ 2006 del 8-5-2006 que dictamina:

*“ Si en un contrato constitutivo de una UTE no se ha previsto como causal de disolución el retiro de uno de sus integrantes, **la misma podrá seguir funcionando y por ende conservar la misma clave de identificación tributaria**, pues en este supuesto, el retiro de uno de los copartícipes no implicará un cambio del sujeto responsable del tributo, aun cuando por la desvinculación de dicho integrante sea necesario modificar la razón social.*

Si por efecto de la cesión o cesiones de participación, el número de participantes se viera reducido a uno, se habría configurado una de las causales de disolución del agrupamiento prevista por el artículo 375 de la ley de sociedades comerciales [cfr. inc. 3)], no obstante ha dicho la doctrina que la disolución puede evitarse si el único participante reconstruyera la pluralidad en los términos y condiciones previstos por el artículo 94, inciso 8), de la ley societaria, caso contrario, la agrupación debe liquidarse.

*Se debe comunicar a este Organismo, de acuerdo con las formalidades previstas para ello, cualquier modificación que opere en el desarrollo de la actividad, como por ejemplo, la desvinculación de una de las empresas integrantes.”*²¹

¹⁹ Art. 2 - A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior;

²⁰ “ ñ) Cualquier otra cesión o locación de derechos, excepto las que correspondan a operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.”

²¹ El destacado nos pertenece

9) RESPECTO DE LAS UTEs COMO EMPLEADORES

Las UTEs que tengan empleados en relación de dependencia deben inscribirse como empleadores y cumplir con las obligaciones que al respecto establecen las normativas vigentes.

Excede los propósitos del presente trabajo analizar la solidaridad que tienen los integrantes de las UTEs respecto del incumplimiento de las obligaciones laborales, pero no queremos dejar de mencionar que la jurisprudencia al respecto no es uniforme debiéndose analizar en cada caso lo que establece el contrato de la UTE respecto de la solidaridad, el cumplimiento de las normativas vigentes por partes de la UTE y demás condiciones de cada situación en particular, pero nos parece oportuno consignar a modo de ejemplo dos jurisprudencias:

“Cuando la empleadora es una UTE, la relación de trabajo se da con los integrantes de dicha UTE, quienes responden frente al dependiente en los términos acordados [art. 378, incs. 6) y 7), L. 19550]. No hay solidaridad entre ellos si no fue estipulada (art. 381 de la ley citada), y si se ha omitido toda estipulación al respecto, sus integrantes responden en partes iguales (arts. 691 y 698, CC).²²

“En el caso, se conformó una UTE destinada a la ejecución en forma “transitoria” de la construcción del Servicio Técnico de Redes para Edesur SA. Dicha UTE dejó de ser tal para convertirse en un emprendimiento llevado a cabo en forma “casi total” por la SA integrante originariamente de la UTE. Es decir, medió la utilización de la Unión Transitoria para un objeto que no era el asignado -esto es el corte y rehabilitación del suministro de electricidad a los usuarios de Edesur SA-, sino además propio de una actividad permanente de esta última. De ahí que al trabajador de la UTE no pueda oponerse la norma prevista en el artículo 381 de la ley 19550 y deba responder frente a él en forma solidaria Edesur y la sociedad anónima que integró mayoritariamente la UTE²³.

LAS UTEs COMO SUJETO PASIBLE DE RETENCIÓN Y AGENTE DE RETENCIÓN PARA EL INGRESO DE LAS CONTRIBUCIONES PATRONALES

La Administración Federal de Ingresos Públicos, ha establecido regímenes de retención para el ingreso de las contribuciones patronales como mecanismo útil para ayudar a disminuir el empleo no registrado y permitir un control más eficaz de la recaudación de la seguridad social.

Se estableció al respecto un régimen especial²⁴ aplicable a las Uniones Transitorias de Empresas, definiendo las pautas que deberán observar las mismas y los agentes de retención para la imputación y distribución de las retenciones a practicarse.

Se define que las UTEs son sujetos pasibles de retención aunque no tengan el carácter de empleadores.

Por otra parte se determina el procedimiento que deberán observar las UTEs que, al concluir sus operaciones, tengan un saldo a su favor por retenciones sufridas no compensables con sus propias contribuciones, para solicitar su transferencia a sus empresas integrantes.

²² ETELECHEA, EMILIO ALBERTO c/HUARTE SIDECO SA UTE - CNTRAB. - SALA IX - 31/10/2000

²³ ARAUJO, MARCELO LUIS c/SIBA UTE SOCIEDAD INTEGRADA DE BUENOS AIRES SA Y OTROS s/DESPIDO - CNTRAB. - SALA VI - 28/10/2009

²⁴ Cfr. Resolución General (AFIP) 2761 (BO: 5/2/2010),

En cuanto a la imputación de las retenciones la Resolución General permite que las mismas, a opción de la UTE, pueda imputarse directamente a la UTE, o a esta y a todos o algunos de los integrantes de la misma, en función de la incidencias porcentual que cada uno tenga en las remuneraciones del personal correspondiente al período mensual devengado y vencido inmediato anterior a la fecha en la que se practicará la retención.

Si al concluir sus operaciones la UTE, tiene un saldo a su favor por retenciones sufridas, podrá solicitar la transferencia de dicho saldo a sus empresas integrantes, en función de la incidencia porcentual de las remuneraciones del personal consignadas por cada una de ellas en las declaraciones juradas de sus obligaciones con destino a la seguridad social (F. 931), correspondientes a los 3 períodos mensuales devengados y vencidos inmediatos anteriores a la fecha de la citada solicitud.

10) OBLIGACIONES DE INFORMACION

La AFIP mediante la RG 3573 del 16-12-2013 estableció un régimen de registración de datos y un régimen de información de operaciones internacionales, aplicables a las Utes. Estableciendo la obligación de informar:

- a) El contrato constitutivo del ente asociativo que representen y dictámenes profesionales, de corresponder.
- b) Las modificaciones al mencionado contrato, y
- c) La documentación que acredite la disolución de los contratos, cuando se produzca la misma.

Además deberán presentar los estados de situación o contables e informes profesionales respectivos, correspondientes a los ejercicios económicos intermedios, anuales, finales y/o de disolución.

INFORMACIÓN A SUMINISTRAR

La mencionada Resolución General establece que las UTEs deberán informar mensualmente las operaciones internacionales que efectúen, discriminando si se las mismas se realizan entre partes independientes, vinculadas o con empresas radicadas en países no considerados cooperadores a los fines de la transparencia fiscal

Asimismo se implementa un régimen de información sobre las importaciones de bienes efectuadas por los partícipes de las, Uniones Transitorias de Empresas, constituidas en el país, cuando tales bienes se importen para ser aportados a dichos entes.

11) CONCLUSIONES

Podemos resumir el tratamiento fiscal de las UTEs de la siguiente manera:

- 1) Son sujetos del Impuesto al Valor Agregado.
- 2) Las operaciones entre de los componentes de la UTE con esta deben ser facturadas y están gravadas con IVA e Ingresos Brutos.
- 3) No es posible compensar saldos de libre disponibilidad de la UTE con obligaciones de sus componentes.
- 4) No son sujetos del Impuesto a las Ganancias, debiendo tributar el mismo cada uno de sus miembros en función de su participación.
- 5) Las retenciones en el Impuesto a las Ganancias debería efectuarla el agente de retención a nombre de cada componente en función de su participación
- 6) No son sujetos del Impuesto a las Ganancias Mínimas Presuntas, debiendo incluir cada partícipe en su activo computable la proporción correspondiente a su participación en la UTE.
- 7) Son sujetos del Impuesto a los Debitos y Créditos Bancarios, pudiendo los componentes de la UTE utilizar la parte proporcional, de acuerdo a su participación, como crédito en el impuesto a las ganancias o ganancias mínimas presuntas. Las transferencias entre las cuentas bancarias de la UTE a sus socios o viceversa están gravadas por el impuesto.
- 8) En el Impuesto a los Ingresos Brutos están gravadas sus operaciones, no así las facturaciones que los socios le efectúen a las Utes (Dictamen de los Fiscos de las provincias de Bs. As. Santiago del Estero y Salta)
- 9) Es posible la cesión de participaciones entre los componentes de las UTE, estas no estarán gravadas en el IVA en la medida de que dicha cesión no esta vinculada con otras prestaciones, ni implique un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial. Las mencionadas cesiones estarán alcanzadas por el impuesto a las Ganancias en la medida que el cedente sea un sujeto empresa, debiendo el cesionario practicar la retención correspondiente.
- 10) Las UTEs deben cumplir con las obligaciones legales que surgen de su carácter de empleadoras, son sujetos pasibles de retención, debiendo informar al agente de retención la proporción de la participación, de cada componente y de la propia UTE, en las remuneraciones abonadas, a fin de que este practique las retenciones a cada una de ellas. Si al concluir sus operaciones surge un saldo a favor de la UTE esta podrá transferirlo a cada uno de sus componentes.
- 11) Deben cumplir con la obligación de informar a la AFIP su constitución, la presentación de Estados Contables y la información sobre operaciones internacionales y de importación de acuerdo a lo establecido por la RG (AFIP) 3573.