

Unión Transitoria de Empresas ¿sujeto de derecho?(en torno a curioso fallo de CSJN)

Efraín Hugo RICHARD¹

E pour si muove (atribuido a Galileo Galilei)

INDICE: I – EL FALLO. II – LA U.T.E. SUJETO DE DERECHO?. III – EXORBITACION DEL NEGOCIO REPRESENTATIVO Y LA CESIÓN DEL CRÉDITO FISCAL. IV – ALGUNAS OTRAS CONSIDERACIONES PERSONALES. V – CONCLUSIONES.

Se comenta el fallo de la CSJN, que en equidad y falta de coherencia, recepta –sin análisis- la preeminencia de normas impositivas sobre las estructurales que regulan el contrato de U.T.E., que no había sido exorbitado por los partícipes, y la salvedad introducida por el Dr. Boggiano.

I - EL FALLO.

1. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el voto de ocho de sus integrantes los Dres. JULIO S. NAZARENO, EDUARDO MOLINE O'CONNOR, AUGUSTO CESAR BELLUSCIO, GUILLERMO A. F. LOPEZ, ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ, JUAN CARLOS MAQUEDA, y ANTONIO BOGGIANO, quién agrega un nuevo considerando que merecerá nuestra particular atención, el 4 de marzo de 2003 en los autos "IBM Argentina S.A. c/ D.G.I. s/ Dirección General Impositiva" determina (aparentemente) que una Unión Transitoria de Empresa (UTE) es sujeto de derecho (persona jurídica), demostrando un extraordinario apego a las normas impositivas en cuanto a esa calificación y un total desapego al sistema jurídico en orden a reparar la injusticia que de aquel apego se hubiera generado..

Al margen de las preocupaciones que puede generar esa sentencia, el fallo resuelve con equidad la cuestión, pues acepta la transferencia de un crédito impositivo a los partícipes de la UTE, relación que cuestionaba la AFIP (ó DGI) sosteniendo la personalidad jurídica de la U.T.E., transferencia también opinable desde el punto de vista jurídico, pero que genera equilibrio a la cuestión, o sea que a la postre se hace Justicia, aceptando la demanda.

2. La cuestión llega a la Corte con el pronunciamiento de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que “al revocar la sentencia de la anterior instancia, rechazó la demanda promovida por la actora con el objeto de obtener la repetición de las sumas que pagó al organismo recaudador a raíz de la intimación que éste le había efectuado por considerar improcedente el cómputo de ciertas retenciones en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado (períodos octubre

¹ Se agradecerán comentarios a richardjuris@arnet.com.ar

de 1994 a abril de 1995)". No disponemos del fallo de la primera instancia que recogía la pretensión de la actora.

Esos créditos a favor de los partícipes de la UTE, generado por retenciones "habían sido efectuadas por la Dirección General Impositiva en su condición de cocontratante y agente de retención en pagos por ella realizados a la U.T.E. constituida entre la actora (IBM) y Banelco S.A."

3. La Cámara "para decidir en el sentido indicado, tras señalar que la ley 23.349 (art. 4º, párrafo segundo) reconoce a tales agrupamientos empresarios como sujetos pasivos del impuesto al valor agregado", específicamente subraya que "el a quo puso de relieve que la UTE constituida por Banelco e IBM revestía el carácter de responsable inscrita con relación a ese tributo, por lo cual consideró inválida la afirmación contenida en las facturas, en el sentido de que aquella emitía tales documentos "por cuenta y orden de IBM Argentina S.A. y Banelco S.A." (fs. 353). Afirmó, en tal sentido, que en el campo del derecho tributario dicho agrupamiento tiene personalidad jurídica, la que no puede confundirse con las empresas que la integran".

La Corte si bien no revió esta argumentación y calificación jurídica, revisó la causa acogiendo la demanda.

II – LA U.T.E. SUJETO DE DERECHO?.

1. La Cámara rechazó los argumentos de la demandante fundados en el principio de la realidad económica, y le reprochó haberse colocado en contradicción con sus propios actos: ante la inscripción impositiva y la forma de emitir la factura. Obviamente el representante de la UTE, que quizá actuó mal asesorado para inscribir a un sujeto de derecho como responsable, volvió sobre sus propios pasos. Y congruente con el carácter de relación contractual, otorga la factura en debida forma: "por cuenta y orden de" los partícipes, pues no era representante de ningún sujeto y, correctamente, estaba indicando el destino de los fondos, conforme el rol que ejercitaba (art. 379 LS nº 19550 y sus reformas).

Cierta doctrina² indirectamente sostiene que los contratos de colaboración empresaria constituyen en nuestro país sujetos de derecho, queriendo encontrar una base ontológica al reconocimiento de personalidad que, a nuestro entender, es una mera técnica

² Un panorama puede verse en MARSILI, María Celia *La personalidad jurídica de las sociedades comerciales. Estado de la cuestión y prospectiva en la Argentina*, Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones, Editorial Depalma Buenos Aires 2002, nº 197 p. 57 y ss.. *PROYECTO DE REFORMAS A LA LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES*, Elaborado por la Comisión designada por Resolución MJ 465/91, integrada por Edgardo Marcelo Alberti, Miguel Angel Araya, Horacio P. Fargosi, Sergio Le Pera, Héctor Mairal, Ana Isabel Piaggi y Richard, Ed. Astrea, Buenos Aires Octubre 1993. *PROYECTO DE UNIFICACION DE LA LEGISLACION CIVIL Y COMERCIAL*, elaborado dentro de la "Comisión Federal" –que integráramos, conjugando posiciones disímiles- dentro de la Comisión de Legislación General de la Cámara de Diputados, de reforma al Código Civil y derogación del Código de Comercio, con media sanción de Diputados. Orden del día nº 1322 Pág. 7687 impreso el 28 de julio de 1993. Publicación oficial. Ntos. *LAS RELACIONES DE ORGANIZACIÓN. El sistema jurídico del derecho privado*. 2ª edición corregida, Córdoba 2002, Editorial Advocatus; *ORGANIZACION ASOCIATIVA*, Ed. Zavalía, en colección que dirigen los Profesores Luis Moisset de Espanés y López de Zavalía. Buenos Aires junio 1994, libro individual de 344 págs. Ed. Zavalía; *SOCIEDADES Y CONTRATOS ASOCIATIVOS*, Ed. Zavalía, Bs. Aires 1987.

jurídica otorgable a supuestos en que se configura un centro de imputación (otra técnica puede ser la patrimonialización)³.

De la ideología, axiología y sociología jurídica surgen las tendencias a que substratos materiales, presupuestos, realidad, formas o tipos, que resultan de la naturaleza o de la autonomía de la voluntad, se deben personificar o reconocer normativamente⁴ como personas o centros imputativos. En torno a la configuración de estos contratos de colaboración normados, se suele señalar que de nada sirvió la decisión de política legislativa del redactor de la ley 22903⁵, que modificó la ley 19550 en cuanto a negar el recurso técnico de la personalidad a los contratos de agrupamiento de colaboración (art. 367 LS) y unión transitoria de empresa (art. 377), ante la decisión de carácter impositivo de considerar a estos contratos como sujeto de derecho⁶.

2. Cada derecho positivo determina que es “persona jurídica”, concepto que en algunas legislaciones no es similar a sujeto de derecho y los atributos que otorga al substrato que personifica.

Importantes comunicaciones al VII Congreso Argentino de Derecho Societario y III Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Buenos Aires 1998, da cuenta en su tomo III de numerosas comunicaciones que ponen de resalto la existencia del

³ Ntos. trabajos citados en nota anterior y *Persona Jurídica y Empresa*, en Libro “Derecho Privado” Homenaje a Alberto J. Bueres, pág. 341 Ed. Hammurabi, Buenos Aires 2001; Persona jurídica, empresa, sociedad y contratos asociativos en la unificación del derecho privado en “1a. Conferencia Internacional sobre la unificación del derecho privado argentino”, San Miguel de Tucumán octubre 1987; *LA PERSONALIDAD JURIDICA EN LAS SOCIEDADES COMERCIALES* ponencia a las XII Jornadas Nacionales de Derecho Civil, Bariloche abril de 1989, posición que fue receptada en sus conclusiones; *PERSONALIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES Y COMERCIALES, TIPICIDAD E INOPONIBILIDAD DE LA PERSONALIDAD JURIDICA COMO EXTENSION DE LA RESPONSABILIDAD DE SOCIOS O CONTROLANTES, EN EL DERECHO ARGENTINO*, en Rev. de Derecho Mercantil, Nos. 193-194, Madrid 1989; *PERSONALIDAD JURIDICA Y CONCEPTO DE SOCIEDAD*, comunicación a las III Jornadas de Derecho Civil y Comercial de La Pampa, Abril de 1991; *Personalidad jurídica. Inoponibilidad* p. 263 a 324 del libro “Responsabilidad y abuso en la actuación societaria” bajo la dirección de Nissen, Pardini y Vitolo, Editorial Ad Hoc 2002; *Efectos de la naturaleza de contrato plurilateral y efectos de la personalidad* tomo 1 pág. 429. Ponencias al II Congreso Iberoamericano de Derecho Societario; *EN TORNO A LA PERSONALIDAD JURIDICA DE LAS SOCIEDADES*, en Revista del Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires, número Extraordinario en adhesión al Centenario del Colegio; *En torno a la personalidad societaria*, en Primer Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Huerta Grande Octubre de 1992, Actas tomo I Pág. 190.

⁴ FERRARA *Teoría de las personas jurídicas*, Madrid 1929, cap. II n1 63, utiliza explícitamente el término “substrato”, para distinguir los dos aspectos en todo sujeto de derecho: el substrato material, presupuesto de hecho, elemento o realidad enmascarada por la regulación jurídica, y el otro el aspecto formal o funcional, que constituye la máscara sobrepuesta por esa regulación.

⁵ La configuración de contratos de colaboración como motores de progreso puede verse en nto. *Contratos de colaboración y balanza de pagos*, ponencia realizada conjuntamente con la docente de la Universidad Nacional de Córdoba Ab. Emma Elena MINI de MUIÑO, al III FÓRUM UNIVERSITÁRIO SOBRE MERCOSUL UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL, Campo Grande del 18 a 21 de septiembre de 1995, Comisión: INTEGRACION Y POLITICAS COMERCIALES; *LOS CONTRATOS ASOCIATIVOS Y LA PROYECCION DE LAS PYME* en “Derecho Privado Económico del Mercosur” a p. 15, Buenos Aires 2000, Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador, Coordinadores Celia Weingarten y Carlos Alberto Gherzi.

⁶ 6 Cfme. MARCHETTI, Francisco Marchetti *Las uniones transitorias de empresas y su consideración como sujetos pasivos del impuesto al valor agregado* en Errepar Doc. Tributaria tomo XI, p. 747 y ss.; SCALONE, Enrique L. Scalone *Los agrupamientos no societarios frente al impuesto al valor agregado según la ley 23765* en Doc. Tributaria tomo X pág. 1; DUBOIS, Fernando *Los contratos de colaboración empresaria. Definición del sujeto de derecho de las obligaciones tributarias* en Doc. Tributaria T. IX pág. 696. NORMAS: IVA circular 1183, Ley IVA, Ley Ganancias, Ley de Procedimientos Tributarios, Código Tributario Provincial de Córdoba, Ley Impuestos sobre activos, Código Tributario Municipal de Córdoba.-

problema, la supuesta personificación fiscal de estos contratos y la apreciación negativa general: *Personalidad tributaria de las UTEs* de José Daniel Barbato y Amílcar Bernardo Areco (p.349), *Uniones transitorias de empresas. Particularidades jurídicas, impositivas y contables* por Susy Inés bello Knoll, Claudia Golubok y Pablo Sergio Varela (p.359), *Utes y Contratos de colaboración: objeto de tributación* por María Cristina Mercado de Sala (p.424). La relevancia del tema impone volver sobre el punto.

La personalidad jurídica genera el efecto de imputación directa al nuevo substrato, lo que puede modificarse en caso de abuso de la técnica o ente personificado. Las exigencias de tipicidad, formalidad y publicidad genética de la personalidad (en las sociedades) permiten generar un centro imputativo autogestante con responsabilidad limitada de integrantes y administradores, con causa a un negocio en común, con aportes, gestión, resultados y utilidades.

Para el sistema normológico parece adecuado el reconocimiento de centros de imputación que implican la necesidad de generar una síntesis, unidad o paréntesis de las relaciones jurídicas que en su rededor se produzcan, y usar las técnicas jurídicas disponibles de patrimonialización: patrimonio en mano común (A.C.), patrimonio de afectación (fideicomiso) o personificantes (empresa individual o sociedad), o de cierta subjetividad (litisconsorcio, etc.)⁷.

La actividad coordinada comporta el aspecto jurídico regulado de la difusa idea de empresa, pero ello no afecta otorgar autonomía de voluntad para generar centros de imputación, y la regulación de la UTE se corresponde a esa idea, .

La supuesta personificación de las A.C. y las U.T.E. implica en realidad el reconocimiento de una actividad exorbitada a ese instrumento, propia de una sociedad, configurando por tal una sociedad atípica, con los riesgos consiguientes.

3. Se apunta al criterio de la A.F.I.P. y –sin análisis- de las normas tributarias que consideran sujeto tributario a los contratos de Agrupamiento de Colaboración (A.C.) ó de U.T.E. Entendemos que ello lo es en virtud del principio de la realidad económica: si actúan como sujeto de derecho deben tributar.

Tales supuestos comportan una grave irregularidad que queremos comentar.

Se trata de supuestos en los que el representante de un contrato de A.C. que adquieran bienes a nombre del “contrato” y no de los partícipes en condominio funcional, como señala la ley, ó que aplican esos bienes a realizar actos a favor de terceros.

Igualmente si la UTE a través de la actuación del representante de los partícipes, o por los propios partícipes compra bienes al nombre de fantasía de la U.T.E. o factura al comitente sin dividir las participaciones de los partícipes de quiénes es representante, estará actuando como sociedad, y se correrá el riesgo de ello.

En esos casos los contratos de A.C. o de U.T.E. están actuando, a través de representantes sin facultades para ello o por la acción de sus propios partícipes, como “sociedad atípica” y, como tal, sociedad devenida de hecho⁸.

⁷ Nto. Contratos de colaboración y sociedades: razones que impiden la aplicación de normas de éstas a aquellos en DOCTRINA SOCIETARIA número de diciembre de 1997 nº 121 tomo IX pág. 589

⁸ Cfme. nto. *Representación y relaciones de colaboración exorbitadas* en Contratos de colaboración y Sociedades, libro colectivo de nuestra dirección, Ed. Advocatus, Córdoba 1996, pág. 257. - *Relaciones*

Justamente la UTE a que hace referencia el fallo en comentario actuó correctamente, como veníamos propiciando. Si actúas como sujeto serás sujeto.

El único defecto de la actuación de la UTE en cuestión (BANELCO IBM) fue haberse inscripto impositivamente –sin duda a requerimiento de la AFIP, conforme afirma la Cámara (relato de la Corte en Considerando 2?).

En el caso IBM Argentina S.A. y Banelco S.A. formalizaron un contrato de UTE a fin de contratar con la DGI la provisión de un sistema informático para ese organismo (Considerando 5?).

4. No se advierte en la situación de hecho del caso una EXORBITACION ESTRUCTURAL del contrato.

Es corriente que los empresarios exceden en su funcionalidad y organización el marco previsto por esas relaciones contractuales, actuando como sujetos de derecho, por lo que le son aplicables las normas fiscales como si fueran sujetos imputables de cumplimiento de ciertos tributos, como hemos visto.

Otra modalidad, no tan común, de extralimitarse en la tipificación contractual de estos contratos asociativos, es organizar una empresa y concebirla en su desarrollo a través de denominarla bajo una de estas formas contractuales, pero previendo en el mismo contrato actos que están vedados a estas formas operativas o relaciones de organización interempresarias.

Si bien tendrá prioridad la calificación que los mismos contratantes formalicen de la relación asumida, a su vez registrada, la real relación resultará de su conformación en los hechos, y cuando actúen como "en sociedad", esa será la calificación que corresponderá conforme nuestro sistema jurídico⁹.

La actuación a nombre colectivo, o sea en común y a nombre colectivo califica una relación como societaria. Ello no puede ocurrir nunca en el contrato de A.C. que se integra hacia el interior, respetando la actividad externa de cada uno de los contratantes, ni respecto del contrato de U.T.E. donde la actividad individual aparece identificada dentro de la actividad organizada para el cumplimiento de comisión.

Así por ejemplo que se prevea que un agrupamiento de colaboración preste servicios a terceros, o que pueda adquirir bienes a "su nombre", inclusive que en el momento de contratar se le transfieran bienes a "su nombre", etc..

Tales circunstancias, si se generara daño a alguno de los partícipes por ejercer en tal forma su supuesta "autonomía de la voluntad contractual", podría llevar a imputar responsabilidad a los profesionales de las ciencias jurídicas y económicas que intervinieron en la gestación y/o inscripción de tal supuesto contrato "típico", que en realidad encubría una sociedad atípica.

5. Al señalar que "tales agrupamientos empresarios tienen aptitud para revestir la calidad de contribuyentes", la CSJN esta advirtiendo que no necesariamente son sujetos de derecho, ni siquiera para el derecho tributario, sino cuando actúan como tales. Caso

contractuales de colaboración exorbitadas conjuntamente con María Cristina Mercado de Sala tomo 3 pág. 1113, de ponencias al II Congreso Iberoamericano de Derecho Societario.

⁹ Puede verse la cuestión en mayor extensión en nto. *Organización asociativa* cit. págs. 91 y ss. (cap. 3°).

contrario debió afirmar “revisten la calidad de contribuyentes”, expresión que no se usa en ninguna de las consideraciones.

Tener aptitud para ser sujeto de derecho no es serlo necesariamente. Y este es el meollo de la cuestión sobre el que la Corte no ingresa, aceptando la mera “aptitud” (cuando exorbita la funcionalidad del contrato de colaboración) para ser sujeto con la fría expresión normativa de la ley tributaria, en contraposición con la genérica de la ley de sociedades que recuerda el Dr. Boggiano en el considerando 16^a exclusivo de su pluma.

Hemos sostenido, bajo el principio de la realidad económica, que la UTE (como los contratos de A.C.) son sujetos de derecho desde el punto de vista impositivo si actúan como tal, pero que ello tiene trascendencia al resto del sistema jurídico, pues si se actúa como sujeto, lo harán como sociedad de hecho o sociedad atípica¹⁰, pues no se advierte otra figura del art. 33 del Código Civil¹¹.

El partícipe en el contrato, IBM S.A. “aduce que el hecho imponible no se verificó en cabeza de la U.T.E, pues las prestaciones gravadas con el tributo fueron realizadas directamente por ella y por Banelco S.A.(considerando 6°). Relata el fallo que el actor “Afirma que la UTE se limitaba a emitir las facturas —globales— por los servicios prestados individualmente por esas sociedades, y a rendirles cuenta de los importes facturados, con la discriminación del IVA correspondiente a los ingresos atribuibles a cada una de aquéllas. Señala que por tal motivo en las facturas se indicaba que la UTE emitía esos documentos por cuenta y orden de IBM Argentina S.A. y Banelco S.A. y, en tal inteligencia, el débito fiscal era asumido por estas sociedades. De tal manera, según afirma la apelante, el impuesto por tales operaciones fue abonado a la D.G.I. por ellas; en una parte, mediante retenciones, y en la otra por el ingreso de los saldos de las declaraciones juradas de IBM y de Banelco”.

Y se entra en el nudo de la cuestión, cuando en el Considerando 7?) se expresa “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”, por los dichos en autos por la misma actora “que la Dirección General Impositiva exigió, como condición para la adjudicación del contrato, que ella y Banelco S.A. se integrasen "en un consorcio de derecho, plasmado en una unión transitoria de empresas con responsabilidad solidaria de sus integrantes" ...a lo que tales sociedades se avinieron” Así constituyeron la UTE con la finalidad de cumplir ese contrato. O sea que la DGI impuso la formulación de un contrato de colaboración empresaria que, conforme a la propia ley de fondo, “No constituyen sociedades ni son sujetos de derecho. Los contratos, derechos y obligaciones vinculados con su actividad se rigen por lo dispuesto en el art. 379” (art. 377 in fine LS., para derivar de ello que “resulta evidente que las prestaciones realizadas en el marco de dicha contratación son atribuibles impositivamente a ese agrupamiento”, dentro del marco de su actuación y funcionalidad, lo que no parece una derivación necesaria, particularmente cuando no han actuado como sujeto, es más de la factura resulta claro que han individualizado las participaciones en el cumplimiento del contrato, otorgando una única

¹⁰ A la postre sociedad de hecho, pues la nulidad absoluta de las sociedades atípicas importa reducirlas en sociedad devenida de hecho al anular toda la contrata, pero sin poder borrar la realidad de la actuación de más de dos personas en una relación societaria.

¹¹ Nto. *Los contratos de colaboración empresaria en los tiempos de Vélaz Sarsfield* en Homenaje a Velez Sarsfield de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Córdoba 2000, tomo IV pág. 114 a 142.

factura demostrativa del vínculo contractual que los unía y que les impuso la AFIP para asegurar el contrato y la provisión o servicio.

No se analiza realmente –y particularmente ante la aseveración del vocal Boggiano-, como se desprende la expresión que “es inatendible” esa pretensión en virtud de una inscripción que el Estado impuso, y que en sí mismo no importa más que una declaración separada. La aptitud de ser sujeto impositivo no resulto de los actos relatados. El representante de los partícipes no exorbitó la relación contractual generando una actividad asociativa generadora de un sujeto de derecho.

Imputa la Corte que “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”. No es tal lo que resulta de la ley de sociedades, conforme el art. 276 y ss. de la misma, y de la representación otorgada, lo que es confirmado por el voto aseverativo del Dr. Boggiano.

Este es el centro de la cuestión, si bien las sociedades se ligaron –con responsabilidad solidaria- para asegurar el cumplimiento de ese contrato, no perdieron su individualidad jurídica, ni crearon un sujeto de derecho, pues tal contrato sólo les autoriza a “desarrollar o ejecutar las obras y servicios complementarios y accesorios al objeto principal” de los partícipes –agregamos- (art. 377 1er. Párrafo LS. No constituye una sociedad por expresa disposición de una ley, sino un contrato para el desarrollo o ejecución de una obra, para simplificar las relaciones con terceros (originado en el contrato de “appalto”, potenciando sus individuales posibilidades sin perder su individualidad. No hay un nuevo ente o sujeto, como bien lo señala el Dr. Boggiano en el Considerando 16.

Los contratos asociativos, no sociedades, funcionalizan una unidad contractual operativa, no sujeto de derecho, y ello resulta de la REPRESENTACION común. Claro que su desborde puede generar a veces a RELACIONES DE COLABORACION EXORBITADAS

Ponemos de resalta una regulación que se aparta de los principios generales, imponiendo una "representación" en supuestos de hecho, apreciados como tales por lo jueces y no por las partes. Se altera así el principio de imputación por los propios actos, para incursionar en un sistema de imputación por la representación presunta. De esta manera se excluye de la representación la "contemplatio domini" o toda referencia a obrar en interés ajeno. La temática esta vinculada a la atribución de la existencia de una sociedad de hecho a ciertas relaciones meramente contractuales¹², o atribuir una representación de terceros a un sujeto distinto a ellos, que es la situación de hecho del caso de autos.

¹² Sociedad simple o residual en los Proyectos de Unificación, lo que hemos criticado, cfme. *Los contratos de colaboración en los tiempos de Vélez...* citado. *CONTRATOS ASOCIATIVOS ATIPICOS*, ponencia a las XII JORNADAS NACIONALES DE DERECHO CIVIL, Bariloche abril de 1989; *CONTRATOS ASOCIATIVOS O DE COLABORACION. CLASIFICACIONES* en RDCO año 23 Pág. 597/618; *CONTRATOS ASOCIATIVOS. CLASIFICACIONES* Comunicación al CONGRESO ARGENTINO DE DERECHO COMERCIAL, Buenos Aires, en Comisión I, publicado en pag.147 Volumen I del Congreso Argentino de Derecho Comercial 1990, publicación año 1992; *LOS CONTRATOS ASOCIATIVOS. EN BUSQUEDA DE UNIFICAR TERMINOLOGIA* en Doctrina Societaria y Concursal Ed. Errepar tomo III Pág. 77 y ss., Junio 1990 No. 31; *Coincidencias de las reformas al régimen de los contratos de colaboración* pág. 1 a 3 en Diario Jurídico La Ley del 16 de diciembre de 1994.

Se trata de supuestos de relaciones contractuales de colaboración típicos que son exorbitados, que podrían ser considerados sociedades comerciales atípicas o de hecho, lo que entraña soluciones que escapan al sistema general de representación.

El problema más grave no es el de responsabilidad, que es el que motiva normalmente la aplicación de la "teoría de la sociedad de hecho", sino la alteración de centros de imputación respecto de terceros: los acreedores individuales de los supuestos socios.

La zona de riesgo es evidente y sólo la actitud de la jurisprudencia cautelar generada por buenos asesores ha evitado esos riesgos. Los mismos, devienen de configurar un contrato de colaboración empresaria típico, con actividades desbordantes, no han sido todavía suficientemente analizados.

6 Lo reconoce –o lo desconoce- la Corte en el Considerado 8?)“no obsta a tal conclusión la circunstancia de que en las facturas emitidas por la UTE se indicase que se lo hacía por cuenta y orden de IBM Argentina y de Banelco S.A., puesto que —además de lo precedentemente expuesto— la D.G.I. emitió los certificados de las retenciones efectuadas a nombre del agrupamiento (no sujeto), impuesto por la AFIP pero no por la actuación propia exorbitada del representante de los partícipes a los fines del contrato, y no de las sociedades en su actuación individual. De tal manera, lo expresado en las facturas no tiene otra trascendencia que la de una manifestación unilateral de los interesados".

Adviértase que los hechos propios de los partícipes de la UTE fue mantener su operatoria individual, no generando en su actuación -a los efectos del contrato- un nuevo sujeto de derecho. Es la DGI en ejercicio de su posición dominante en el contrato que expide –como lo afirma la Corte- los certiicados a “nombre del agrupamiento”, contrariando lo correctamente actuado a través del contrato de U.T.E..

En este Considerando la Corte deviene en una conclusión no congruente con la situación de hecho o acto de la representación del supuesto sujeto.

III – EXORBITACION DEL NEGOCIO REPRESENTATIVO Y LA CESIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

La gravedad institucional de otorgar personalidad jurídica al contrato de U.T.E. implica en que si es sujeto de derecho es por que actuó como tal, ello lo sería a todos los efectos jurídicos.

1. El negocio representativo implica que la declaración de voluntad de uno se imputa al patrimonio de otro en virtud de una disposición de la ley o de un negocio jurídico¹³.

¹³ Cfme. FONTANARROSA, Rodolfo Fontanarrosa *Derecho Comercial Argentino* tomo 1 pág. 346 y ss. "Teoría general de la representación", donde indica como representación legal la impuesta a las personas jurídicas.

En los contratos de colaboración empresaria típicos¹⁴, los representantes no lo son del "contrato" sino de los "partícipes" en negocios que tengan por "causa" la funcionalidad del contrato. Se trata de una representación voluntaria: "individual o colectiva" (art. 369 inc.8° LS) en el contrato de colaboración empresaria, o de "todos y cada uno de los miembros" en la unión transitoria de empresas (art. 379 LS). Se trata en todos los supuestos de un mandato representativo.

En los supuestos de actos exorbitados o ajenos al contrato de U.T.E., la representación no resulta de un negocio voluntario, sino de la imposición de la ley -pero no sólo por esta- conforme la determinación judicial de considerar existente una sociedad, y que el acto cumplido por uno de ellos es imputable a la sociedad.

De la representación convencional pactada en un contrato de colaboración, si el mismo se exorbita constituyendo en la apreciación judicial un sujeto de derecho (sociedad de hecho comercial), no sólo se genera una situación de imputación aditiva, propia de cuando existe abuso de derecho, sino también se produce una modificación del negocio representativo, pues además de que la representación convencional podría ser atribuida a otro ente (la sociedad atípica o de hecho) por imperio de la ley, imputando responsabilidad a todos las partes¹⁵.

Se generan otros efectos no previstos: el régimen contractual no sería oponible entre las partes (art. 23) y cualquier de las partes "representaría" al nuevo ente e imputaría los actos no sólo al ente sino a los partícipes. El tema puede tener algún paralelo con la teoría "inoponibilidad de la personalidad jurídica", por la que la actuación de un sujeto se imputa a otro, pero aquí no existe un negocio representativo, sino una imputación basada en un factor de atribución legal y una conducta antijurídica.

Resulta una "impostación de personalidad" a un supuesto en que no existe ningún elemento de publicidad formal (registración o escritura), alterando así la posición entre acreedores individuales y la de aquellos que se les califique de acreedores sociales. Se trata del uso de la representación y personalidad jurídica, para atribuir: a) responsabilidad ilimitada y no subsidiaria no sólo al que contrató sino a supuestos socios (meros partícipes), cuya conducta no genera ningún factor de atribución de responsabilidad subjetiva ni objetiva, contrariando el principio de derecho civil, y b) determinando preferencias sobre un centro imputativo generado sobre los bienes afectados a la actividad, todo ello por una decisión jurisdiccional.

La cuestión no termina en una imputación de responsabilidad y determinación de particulares preferencias, sino que se desvaloriza toda convención, todo negocio ante la presunción o atribución de una relación de sociedad de hecho comercial, y cualquiera de los supuestos socios es "representante" del "nuevo sujeto de derecho" determinado por la ley -y no necesariamente por la voluntad explícita de las partes¹⁶-, y a través del nuevo sujeto de

¹⁴ Remitimos -brevitatis causa- a otros aspectos sobre responsabilidad e imputabilidad a través de estos contratos a nto. *Fraccionamiento de la responsabilidad frente a terceros y consumidores a través de los contratos de colaboración cit.*.

¹⁵ No impuesta por la ley y no siempre prevista contractualmente, donde se introduce normalmente por imposición del Estado cuando con él contratan las empresas partícipes, unificadas a los fines de una obra o un servicio.

¹⁶ Por ello parece opinable la aplicación de las normas del mandato a la representación impuesta por la ley (art. 23 LS) en la sociedad de hecho (a atípica devenida de hecho), cfme. OTAEGUI, Julio *Administración Societaria* Ed. Abaco, Buenos Aires 1979 p. 450.

imputa responsabilidad a todos aquellos a los que se les atribuye la calidad de "socios" y se determina una preferencia en favor de los acreedores "sociales". Existe una exageración de la representación legal a través de la personificación, con un exceso de técnica, creando un factor de atribución que no se funda en los principios generales, rompiendo la seguridad jurídica si se actuó en el marco de las normas de los arts. 376 y ss. LS.

No podrá sostenerse que el representante de todos los partícipes de un contrato de colaboración empresaria que representa a un nuevo sujeto de derecho, pues carece de "procura" en tal sentido, ni puede formalizar una "contemplatio domini" en relación a un sujeto no creado.

O sea que a través de la teoría del "sujeto de derecho" impuesto por declaración judicial, se altera el sistema general de representación.

Ni la AFIP ni ningún ente podría aceptar una declaración patrimonial de quién alegue ser representante de una persona jurídica sino acredita el poder respectivo. Por tanto el reconocimiento de la sociedad atípica o de hecho debe resultar de una declaración que formalicen directamente los partícipes, p.ej. suscribiendo la declaración impositiva. Recordemos que en el caso se habría exigido la inscripción impositiva inicial de la UTE, lo que no fue coherente con la forma de factura que aceptó la AFIP. Es la AFIP la que no es coherente con sus propios actos. No parece que el representante de la UTE referida haya realizado alguna actividad que volviera contra sus propios actos, pues la inscripción le había sido exigida.

El representante común de los partícipes suscriptores del contrato de U.T.E. o de A.C. podría, en tal caso, ser considerado administrador de hecho de la sociedad de hecho, para recién poder imputar las relaciones jurídicas a ese "nuevo" sujeto de derecho.

Sólo en el supuesto que hubiera actuado como sujeto (sociedad) podría atribuírsele ser sujeto imponible (realidad económico/jurídica), pero en un juicio donde se sostuviera que una U.T.E. es sujeto de derecho (sociedad) debería darse oportunidad de defensa a todos los partícipes y a los supuestos administradores o representantes de la sociedad.

2. Centremos la atención al reconocimiento del CREDITO EN CABEZA DE LA UTE, como supuesto sujeto de derecho y la TRANSFERENCIA por la factura, conforme impone la Corte.

La Corte confirmó la posición de la Cámara sobre que la UTE es sujeto de derecho y que los tributos están en su cabeza, lo que le llevaría a consagrar la injusticia pretendida por la AFIP: que el crédito no pueda ser usado por los partícipes del contrato de UTE que realizaron las obras o servicios.

3. Temas que se nos ocurren importantes en el caso en que el crédito se hubiera generado en cabeza de la UTE, como sujeto de derecho, son los siguientes:

- a. si se generó un sujeto de derecho, la única forma de desaparición es la liquidación, o existen otros medios?

- b. Si estamos frente a un sujeto de derecho debe existir un representante del mismo, y no meramente de los partícipes, particularmente para una transferencia de ese crédito desde el nuevo sujeto UTE a los partícipes.
- c. La transferencia debe registrar un negocio jurídico entre cedente y cesionario, donde un representante de aquél transfiere y el o los otros reciben el crédito. También debe existir el precio o se supone la donación (art. 1437 CC). La factura emitida a un tercero puede entenderse como contrato de cesión en los términos del art. 1454 CC, forma exigida bajo pena de nulidad.

La Corte no se pronuncia sobre esto y tampoco es un punto tratado en el fallo a que remite y que vincularemos.

Sin entrar en más profundidades: ¿la recepción de la factura procude los efectos del art. 1461 C.C. o de la notificación del art. 1467 C.C.?

Podría haber un embargo de un tercero sobre el crédito de la UTE? O la UTE no puede tener créditos a su nombre.

4. La demanda de repetición de pago de impuestos se basaba en que los que lo habían pagado eran los partícipes y no la UTE.

Al reconocerse personalidad a la UTE, pese a la factura que indicaba por parte del representante común de la UTE que el negocio correspondía a los partícipes representados, pues no existía un nuevo sujeto, se mantienen “los restantes agravios de la actora, enderezados a demostrar que aun cuando no se aceptase su criterio —precedentemente desechado— de que los hechos imponderables se verificaron en cabeza de ella —y de Banelco S.A.— la demanda de repetición debe ser igualmente admitida, porque lo contrario implicaría admitir un enriquecimiento sin causa del Fisco y una conducta abusiva por parte de éste, ya que la obligó a efectuar el pago cuya repetición se persigue en estos autos, cuando los fondos correspondientes ya se encontraban en su poder por las retenciones efectuadas en los pagos realizados a la UTE. (Considerando 9º).

Conforme a tal agravio la Corte realiza las apreciaciones que se formalizan en el considerando 10): “la Dirección General Impositiva comenzó a realizar pagos a aquélla, en los que efectuó las retenciones prescriptas por la resolución general 3125, en cumplimiento de sus obligaciones como agente de retención por pagos a proveedores”

“Está reconocido por el ente recaudador que en sus declaraciones juradas correspondientes a ese lapso, la UTE no computó las retenciones sufridas, sino que las transfirió a IBM y Banelco —de acuerdo con la participación de éstas en los ingresos—, quienes las computaron contra los saldos de los impuestos que debían ingresar”. Actuó el representante de los partícipes para la funcionalidad del contrato con transparencia, adjudicando a cada uno de sus representados-partícipes los resultados (art. 378 inc.8º y 379 LS).

Mal podía el representante de los partícipes a los fines del contrato de U.T.E. computar las retenciones que eran formalizadas respecto a los créditos de cada uno de aquellos.

“En el concepto de la DGI tales transferencias son improcedentes porque no se encontraba vigente ningún régimen normativo que autorizara a efectuarlas. Manifestó que la vía idónea que tiene la UTE para recuperar los saldos a su favor —dada la imposibilidad

de transferirlos— consistiría en solicitar su devolución” o formalizar otros procedimientos administrativos.

Afirma la Corte en Considerando 11) “no se discute la efectiva realización de las retenciones ni su efectivo ingreso al Fisco Nacional, ya que quien las practicó fue, precisamente, la Dirección General Impositiva; tampoco es objeto de controversia que a quien le fueron efectuadas —la U.T.E. constituida por IBM y Banelco (en realidad debe definirse como contrato de U.T.E. suscrito por...)— no las utilizó en su favor frente al Fisco, sino que las transfirió a las sociedades que integraban ese agrupamiento en función de sus respectivos ingresos”.

Por tanto, remarca el considerando 12) “más allá de cuestiones técnicas de imputación, resulta indudable la existencia de un crédito fiscal, representado por el monto de las retenciones a las que se hizo referencia, cuyo titular es la U.T.E.

Claro que se está refiriendo a imputación de las sumas, y no a imputación jurídica —que es justamente el centro de la cuestión, si hay o no un nuevo sujeto. Y justamente la ley societaria descarta tal imputación, que sólo podrá generarse por un obrar exorbitado del representante generando apariencia de sociedad, lo que justamente no ocurrió.

El léxico usado “titular es la U.T.E.” impone la calidad de sujeto de derecho, apartándose así notablemente de las disposiciones que señala el Dr. Boggiano en el Considerando 16^a —sin analizar supuestos que así lo impongan fuera de una norma tributaria que tiene otra inteligencia—.

Frente a la relación de causa que viene haciéndose en estos últimos considerandos, la Corte determina en este mismo Considerando 13): “Sentado lo que antecede, debe recordarse que los jueces tienen no sólo la facultad sino también el deber de discurrir los conflictos y dirimirlos según el derecho aplicable, calificando autónomamente la realidad fáctica y subsumiéndola en las normas jurídicas, con prescindencia de los fundamentos que enuncien las partes (Fallos: 321:2453, considerando 10 y sus citas, entre otros)”. Y la realidad fáctica es que el representante de los partícipes no actuó como si representara a un sujeto de derecho distinto de aquellos.

Y el estar a la realidad económica, que imponen las normas impositivas, se enfrenta ahora la realidad fáctica que puede asumir el juzgador.

Apunta la resolución de la Corte que “los saldos de impuestos favorables al contribuyente emergentes de ingresos directos ...les será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables en los términos del segundo párrafo del citado art. 36”.

Pero el partícipe no es un tercero, es el representado por quién otorgó la factura. No existen dos partes para generar una cesión. El supuesto representante de la UTE no es tal, sino el representante de todos los partícipes, y como tal indicó lo que correspondía a cada uno de sus representados, pues no representaba a otro sujeto sino a esos mismos partícipes a los fines del contrato común (art. 379 LS).

Conforme a todo ello, impone en el Considerando 15) la aplicación de la suma retenida: “Que como resulta de las normas transcritas, los saldos provenientes de ingresos directos pueden ser transferidos a terceros responsables, quienes pueden aplicarlos a la cancelación de sus propias deudas tributarias. Las objeciones formuladas por el ente recaudador a las transferencias a las que se hizo referencia —por la falta de normas

específicas que las autoricen— resultan infundadas, tal como lo estableció esta Corte al pronunciarse sobre una cuestión análoga en la causa “F.M. Comercial S.A.” (Fallos: 324:1848), a la que, en lo pertinente, corresponde remitirse por motivos de brevedad.... En consecuencia, más allá de la posición adoptada por la actora —derivada de su errónea consideración de que el hecho imponible se produjo en cabeza de ella y no de la UTE— lo cierto es que la realidad económica (art. 1° de la ley 11.683), según ha sido apreciada por la misma Dirección General Impositiva, indica que hubo una transferencia de los créditos resultantes de las retenciones practicadas a ese agrupamiento empresario a favor de cada una de las sociedades que lo componen. Sin embargo, como se señaló, y contrariamente al criterio del ente recaudador, no había impedimentos legales a la realización de tales transferencias”.

La realidad económica más que imponer que hubo una transferencia, implica aceptar que la UTE no es sujeto y que el impuesto corresponde a cada una de las sociedades que la componen.

Esto resulta —como venimos repicando- implícitamente del considerando 16) que agrega el vocal Dr. Boggiano, que suena al “E pur si muove” atribuido a Galileo Galilei¹⁷, al abjurar de la redondez y traslación de la Tierra. En este caso, sin duda ante la justicia del resultado del voto mayoritario, aceptó sus 15 consideraciones, pero reubicó una conclusión del derecho de fondo: la “U.T.E. es un contrato”. En cambio la sociedad es una persona jurídica que normalmente nace de un contrato. La UTE no es sociedad ni persona jurídica, enfatizó el legislador societario.

Que la legislación impositiva aceptara como sujeto de derecho a la UTE y a la AC, lo es en virtud del principio de realidad económica. Traducimos: si la UTE o la AC actúa como sujeto de derecho, violando la legislación de fondo, a los efectos tributarios y sin trámite será tenida como sujeto de derecho.

Pero en el caso actuó como sujeto de derecho?

El VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ANTONIO BOGGIANO contesta a la cuestión, pese a que “coincide con los considerandos 1° al 15 del voto de la mayoría”, agregando el Considerando 16), absolutamente dirimente ab initio de la cuestión, que en forma transversal se resuelve en los 15 considerandos precedentes, a saber: “16) Que, finalmente, es sencillo advertir que en el derecho argentino la unión transitoria de empresas es un contrato y no un sujeto (art. 377, ley 19.550)”.

5. LA REMISIÓN A OTRO FALLO DE LA CORTE.

Revisando la fundamentación del fallo, en cuanto a la transferencia de las retenciones y la notificación a la AFIP, resulta del fallo citado FM COMERCIAL SA.c/ DGI – impugnación...”, que en ese caso medio notificación y que se trataba de una sociedad de hecho que transfería los importes a sus socios.

¹⁷ Expresión atribuida a Galileo Galilei, sin duda que correspondió a sus pensamientos pero que no pudo nunca haber pronunciado en voz audible ante el Tribunal de la Inquisición constituido por enemigos tan feroces de sus ideas, ante los cuales e intimidado por el proceso abjuró de su doctrina “ante vosotros, eminentísimos cardenales de la Iglesia universal, inquisidores generales contra la malicia herética, teniendo ante mis ojos ls sanatos y sagrados Evangelios...”. El Dr. Boggiano al aceptar los 15 considerandos se inclinó ante la mayoría del Supremo Tribunal, pero introdujo el n° 16 al estilo de Galileo.

La cuestión trae en paralelo al fallo en comentario, dos problemas: 1. Que en el caso no medió notificación, sino adecuada facturación por parte del contrato de colaboración, como venimos sosteniendo en los trabajos citados y ahora.

Que se equipara la situación de sujeto de derecho de una UTE con una sociedad de hecho, que si bien resulta indirecta, no por ello elimina la inseguridad jurídica que venimos pregonando respecto al régimen nacional, y que una U.T.E. (o A.C.) es sujeto de derecho, y en tal caso cual conforme al art. 33 C.C. -pues la norma específica de la ley de sociedades lo niega-

Existió en el caso una NOTIFICACION CONFORME A DERECHO? La factura del representante común de los partícipes en un contrato de U.T.E. puede entenderse como transferencia de un crédito atribuido judicialmente a la U.T.E. y derivado no por las normas de la legislación societaria –de las que se abjura indirectamente, pese al voto del Dr. Boggiano- a los partícipes por un nuevo acto jurídico?

Si es aceptada la condición de sujeto de derecho ante la A.F.I.P. se confiesa la desnaturalización del contrato y haber actuado como sociedad atípica o de hecho, con todas las consecuencias de la inoponibilidad del contrato entre las partes, acción de liquidación o regularización únicamente, etc., que configuran consecuencias disvaliosas de un obrar no ajustado a derecho.

Vélez y Acevedo en el art. 401 Código de Comercio expresaban “Se presume que existe o ha existido sociedad siempre que alguien ejercite actos propios de sociedad, y que regularmente no hay costumbre de practicar, sin que la sociedad exista”, enumerando una serie de actos que hacen suponer la negociación promiscua o a nombre colectivo.

Es que el tema tiene otro aspecto en ciertas legislaciones: la sociedad no siempre es persona jurídica, y así en Francia ni la sociedad de hecho ni la sociedad en participación son personas morales. La legislación francesa, a partir de la ley del 4 de enero de 1978, siguiendo a la jurisprudencia, ha consagrado la aplicabilidad a las sociedades creadas de hecho las disposiciones de las sociedades en participación (art. 1873 nuevo del C.Civil)¹⁸.

En cuanto a la supuesta cesión, que sin duda contraria lo dispuesto por el Código Civil, puede verse el fallo de la misma Corte, precedida del dictamen fiscal del 31 de agosto de 2000 suscripto por el Dr. NICOLAS EDUARDO BECERRA: “De otro lado, estimo que aceptar el criterio pretendido por la demandada implicaría tanto como admitir que el Fisco se ha arrogado la facultad de suspender el cumplimiento de una ley de la Nación mediante el subterfugio consistente en omitir sine die el dictado de una reglamentación.”

Ello es recogido en el fallo de la Corte del 14 de junio de 2001. Vistos los autos: “F.M. Comercial S.A. c/ D.G.I. s/ impugnac. acto adm” en los Considerandos 5º, 7º y 10º, enfatizando que “ los cedentes y cesionarios, por el solo hecho de haber notificado a la

¹⁸) GERMAIN ob. y tomo cit. pág. 593 n°. 725. No altera esa apreciación, si bien la sociedad de hecho no tiene personalidad moral, es aceptable que los “socios” se presenten unificadamente en el procedimiento de “redressement judiciaire”. La situación no implica otorgarles personalidad, sino en forma similar a lo dispuesto por nuestra ley de concursos n° 24.522 que en sus arts. 65 para los agrupamientos y art. 68 para vínculos de garantías, autorizan la presentación en un único proceso. La razón no es la unidad del sujeto sino la unidad de la situación jurídico-económica, y el bien jurídico que intenta tutelar el sistema concursal. Cfme. nto. *Los contratos de colaboración en los tiempos de Vélez...* cit..

Dirección General de la transferencia acordada entre ellos, adhieren voluntariamente" a las disposiciones de carácter general que aquélla dictase sobre el punto".

Una cesión o transferencia de créditos debe cumplir varios requisitos, y si bien el instrumental y la notificación al deudor cedido podrían aceptarse que están cumplidos –con un gran esfuerzo creativo–, no resulta tan claro en cuanto a la capacidad de los sujetos que habrían participado como cedente y cesionario. Como cedente sería la UTE y como cesionarios IBM y Banelco.

Pero de lo que podemos colegir el acto se integró por una declaración de voluntad de un mandatario de ambos sujetos a nombre de los partícipes. No existió un representante del cedente autorizado a ceder créditos a las partícipes, sino a representar a los partícipes.

Se advertirá que los argumentos valen más que la situación fáctica. Aquí no hubo la cesión que se cita en el fallo precedente. Sólo la factura legítima que hemos señalado debe otorgarse en estos casos, bastando señalar el Considerando 16 del Dr. Boggiano y los propios actos del representante de los partícipes (no de la U.T.E.) a los efectos del contrato de U.T.E..

Preocupante que en este fallo F.M. Comercial c/ D.G.I. se trata de la transferencia de los créditos de una sociedad de hecho (sujeto de derecho en el derecho argentino, no en todos los países), y que al considerar una U.T.E. como sujeto de derecho, sin duda debemos pensar en una sociedad (atípica o de hecho).

IV – ALGUNAS OTRAS CONSIDERACIONES PERSONALES.

1. Esas consideraciones las hemos venido poniendo de resalto en todas las líneas, intentando dar congruencia al sistema, en lo que llamamos la “economía del derecho”¹⁹, que impone dar sentido unitario a todas las normas.

La facturación de una UTE había merecido por nuestra parte las consideraciones con las que anticipamos nuestra posición²⁰: el representante de los partícipes en la funcionalidad del contrato de U.T.E. debe otorgar al tercero una factura única en la que se especifique lo que corresponda a cada uno de sus mandantes.

Creemos equívoca la apreciación inicial –criticada en mucho de esos trabajos– sobre la personalidad fiscal de los contratos de colaboración empresaria típicos. El legislador impositivo respeta la caracterización que ha formulado la ley de sociedades negando personalidad a esos contratos de colaboración con finalidad común. Pero las normas impositivas prevén la falta de respeto de los partícipes de esos contratos a las normas de fondo.

¹⁹ Cfme. nto. *El derecho en el siglo XXI (visión de un comercialista)* pág. 779 CONGRESO DE ACADEMIAS IBEROAMERICANAS DE DERECHO, libro de la Academia editado en diciembre de 1999; *LA ECONOMIA DEL DERECHO* en Revista LA LEY, Sección Actualidad Pág.2 y ss., día 18 de abril de 1989; *LA ECONOMIA DEL DERECHO, LA REALIDAD Y LA EMPRESA BANCARIA* en publicación de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Serie II obras, No. 22 Pág.205 y ss.

²⁰ Nuestros trabajos citados en notas anteriores.

Las zonas grises generadas en el derecho argentino al asociacionismo de segundo grado, a los riesgos de formalizar negocios de participación atípicos, ha hecho que muchos contratantes exorbiten los límites operativos de los contratos de A.C. o de U.T.E., procediendo a actuar como sujeto de derecho, registrando bienes a nombre del agrupamiento de colaboración empresaria en vez de a nombre de los partícipes como propiedad en mano común sometida a la funcionalidad del contrato, o a otorgar factura por la "unión transitoria de empresa" en vez de en representación de los partícipes. Si así lo hacen serán "sujeto de los deberes impositivos"²¹.

No se formalizan contratos de colaboración atípicos por el riesgo de que sean apreciados como sociedad de hecho, optándose por configurar contratos típicos y registrables de Agrupamiento de Colaboración y Unión Transitoria de Empresa en la idea que tal registro cubre cualquier riesgo. Funcionalmente resulta que dichas figuras no contienen la realidad del negocio.

2. En el caso se agrava la cuestión pues afirmando la existencia de un sujeto de derecho en el obrar de la UTE, remite a un caso donde similar situación entre la UTE y sus partícipes se había dado respecto a los socios de una sociedad de hecho y sus socios, lo que implica la potenciación del peligro o inseguridad jurídica sobre la que venimos alertando²².

Esa actuación desviada puede implicar que se recalifique el supuesto contrato de colaboración como de sociedad atípica, configurando una sociedad devenida de hecho²³, lo que supone la imputación del negocio a un nuevo sujeto de derecho: la sociedad de hecho y a los supuestos socios, imponiéndoles responsabilidad solidaria a todos los partícipes. El punto implica también alterar las relaciones de terceros de buena fe, preteriendo a los acreedores individuales de cada partícipe en relación a los acreedores en virtud del negocio (sociedad de hecho) que tienen privilegio sobre los "bienes" atribuidos a la sociedad de hecho (art. 26 LS).

Con la atenuante de la categórica afirmación del Dr. Boggiano en el considerando 16, la cuestión aumenta la inseguridad jurídica.

Interpretamos que, Justamente para tales supuestos, la legislación tributaria señala la personificación de UTE y AC es para el supuesto que, en esa exorbitación, las mismas actúen como sujeto de derecho.

3. Las UTE y AC tienen una modalidad típica de organización que no puede ser exorbitada sin generar efectos no previstos.

La "personificación" impositiva de las UTE y AC acaece por atipicidad funcional y exorbitación de la representación de los partícipes, y su aceptación generaría la existencia de un sujeto societario atípico, actuante como sociedad (devenida) de hecho²⁴.

²¹ 20 Con el alcance que señalamos en el texto consideramos que deben interpretarse, entre otras, normas tales como el art. 2º in fine de la ley 23760 de impuesto a los activos.

²² Nto. libro *Organización Asociativa* cit. y el trabajo *Los contratos de colaboración en los tiempos de Vélez...* cit. Volvemos sobre el punto en un libro en colaboración con Oscar García en prensa sobre *Sociedades de hecho*, a editar por Ad Hoc.

²³ Cfme. nto. *En torno a la nulidad absoluta...* cit.

²⁴ Nto. *En torno a la nulidad absoluta de sociedades y el sistema jurídico de las relaciones de organización* en Cuadernos de Derecho 14 Azxpilcueta p. 95 y ss. San Sebastián, España 1999.

4. El pago de tributos "subjetivizando un contrato de colaboración" podría ser considerada una confesión por parte de los partícipes de haber actuado "agrupados" bajo una forma personificante, sin duda "societaria" y no "contractual", pues la "personalidad jurídica" es un recurso técnico otorgado por el sistema jurídico a ciertas relaciones²⁵, no disponible por la autonomía de la voluntad. O sea que la cuestión se agrava cuando los partícipes firman declaraciones impositivas donde se confirme el desvío.

Si coincidimos que esa calificación impositiva lo es en virtud de haberse exorbitado la relación contractual y haber actuado como "sociedad", o sea voluntariamente con contribuciones, en actividad de finalidad común en comunidad de intereses, organizadamente, con actividad en común a nombre colectivo, lo que podrá generar otros riesgos si esa relación es calificada judicialmente como "sociedad de hecho"²⁶. El tema no es inocente, entraña riesgos para los acreedores individuales de los partícipes -a los pretere- y en relación a los "socios" no se limita a la solidaridad generada por la actuación de otro "socio", que puede no haber sido autorizado a ello.

Si conforme a la Corte es sujeto, pero afirmando el Dr. Boggiano que es contrato, que es la UTE?

Pero la calificación de "sujeto de derecho" podría autorizar la "quiebra" de la misma, lo que no es posible en supuestos de contratos de colaboración empresaria. Y esa quiebra entrañaría la extensión de la quiebra a esos "socios" por aplicación del art. 1604 LC n° 24.522.

El poder asumir la administración cualquiera de los partícipes conlleva a sostener que cualquiera de ellos ejercita la representación de la "sociedad" (si es sujeto de derecho), siendo imputables los actos así cumplidos a la misma, con la consecuente responsabilidad solidaria de todos los partícipes y la subordinación de los acreedores individuales de los "socios" en relación a los acreedores "sociales" respecto de los bienes afectados.

El tema es grave e importa señalar que lo mismo podría decirse en torno a la actuación de los representantes de cada uno de los partícipes que, por tal exorbitación, pasarían a ser representantes de "facto" de la sociedad e imputables los actos a los terceros que no los apoderaron con ese alcance, o sea que no existe "procura" ni "contemplatio domini".

No planteamos sino superficialmente la cuestión, pues aún en tal grave supuesto de interpretación, debería acreditarse que los actos -para ser imputables al "sujeto de derecho y a sus socios"- se originaron en una actuación de esa sociedad, pues la apariencia del acto implica que la misma no existe si previamente no se acredita su existencia, quienes la componen y que el acto fue atribuible o imputable a la misma y a su actividad.

En supuestos donde se exorbite el contrato de colaboración, sin haber realizado ningún acto de aceptación de esa situación, los partícipes pueden rectificar esa actividad, procediendo a ajustarla a los carriles legales dentro de los que puede operarse con esos

²⁵) Puede verse nro. *De la sociedad en general*, lección primera en el libro colectivo "Lecciones preliminares de derecho societario y de seguros" de nra. codirección, Córdoba 1993, Ed. Advocatus, ps. 35 y ss..

²⁶) Quizá en estricta consideración deberíamos señalar que nos encontramos ante una sociedad atípica y no una sociedad de hecho, pero el tema es para nosotros similar, pues entendemos que la sociedad nula se convierte en una sociedad devenida de hecho por los efectos ex tunc de la nulidad absoluta en derecho societario (art. 17 LS).

contratos, eventualmente imputando cualquier responsabilidad a los representantes convencionales -sustituídos o no- o a los partícipes. Así debería interpretarse la inscripción exigida por la A.F.I.P. y las facturas emitidas y receptadas.

Aceptada la condición de sujeto de derecho ante la A.F.I.P. se confiesa la desnaturalización del contrato y haber actuado como sociedad atípica o de hecho, con todas las consecuencias de ello, que configuran consecuencias disvaliosas de un obrar no ajustado a derecho.

5. La personalidad es un recurso técnico que debe resultar exclusivamente de la ley y no de la interpretación judicial, bajo el riesgo de generar inseguridad jurídica, lo que en materia negocial desfavorece las inversiones.

La atribución de la existencia de una sociedad o sujeto de derecho para la actuación de partícipes a través de un contrato de UTE o AC resultaría ser un recurso de "desestimación de la personalidad" del contratante para atribuirlo a otro ente, la sociedad (sujeto de derecho), actitud de la que resulta de una "impostación de personalidad" a un supuesto en que no existe ningún elemento de publicidad formal (registración o escritura), alterando así la posición entre acreedores individuales y la de aquellos que se les califique de acreedores sociales.

Se trata del uso de la representación y personalidad jurídica, para atribuir: a) responsabilidad ilimitada y no subsidiaria no sólo al que contrató sino a socios meros partícipes, cuya conducta no genera ningún factor de atribución de responsabilidad subjetiva ni objetiva, contrariando el principio de derecho civil, y b) determinando preferencias sobre un centro imputativo generado sobre los bienes afectados a la actividad. Tal visión merece profundos reparos jurídicos.

V - CONCLUSIONES.

La "personificación" impositiva de las UTE y AC acaece por atipicidad funcional y exorbitación de la representación de los partícipes, y su aceptación generaría la existencia de un sujeto societario atípico²⁷.

De allí derivaran todas las dificultades que se han señalado.

No son claras las derivaciones del fallo donde pareciera se le intenta imponer la calidad de sujeto de derecho, por lo menos a los fines tributarios.

Las consideraciones generales aceptaron la interpretación literal que resulta de la norma impositiva, pero ante la evidente injusticia que encerraba el resultado, imputaron la factura –como acto jurídico de mandatarios de dos sujetos en la ejecución de un contrato común- como una cesión del ente UTE a los dos partícipes que la integran y que sí tiene calidad de sujetos conforme al derecho de fondo.

O sea que no sólo otorgan personería jurídica a los fines impositivos, sino a los fines negociales internos, conforme al valor instrumental de cesión que se atribuye a la factura, instrumento unilateral.

²⁷ Nto. *En torno a la nulidad absoluta de sociedades y el sistema jurídico de las relaciones de organización* en Cuadernos de Derecho 14 Azxpilcueta p. 95 y ss. San Sebastián, España 1999.

Hay un juego dialéctico: se acepta que es un sujeto pero como indicó en la misma factura la transferencia, la misma se operó con declaración unilateral vinculante a favor de los partícipes.

La aceptación de la transferencia automática del impuesto (que en simplificación formaliza la Corte contrariando a la D.G.I.) importa en realidad aceptar que la U.T.E. es un contrato y que los administradores actuaron como mandatarios de los integrantes y no como representantes de un nuevo Ente como pretende la AFIP. Esa es la congruencia, pues no hubo cesión.

No puede darse otra inteligencia al supuesto acto de transferencia, pues emana de los representantes de los únicos sujetos. NO existe un contrato de cesión o de transferencia.

La realidad jurídica y la realidad económica coinciden en el otorgamiento de la factura, y eso es lo que a la postre reconoce la Corte, si bien con argumentos de la mayoría que si bien así lo reconocen privilegian la norma impositiva que dice que la UTE es sujeto de derecho.

La supuesta transferencia automática receipta su verdadera calidad. O sea que los otorgantes u otorgante representan a los partícipes a los fines del contrato de UTE, y no a ésta como sujeto.

De esta forma resuelve la causa la Suprema Corte haciendo justicia en el fondo, pero usando argumentaciones jurídicas que ueden ser disvaliosas.

Es claro que la U.T.E. es un contrato –como señala la consideración de la minoría en el Considerando asertivo nº 16, que el fallo es justo, pero que las consecuencias jurídicas de aceptarlo pueden llevar a consecuencias inconvenientes en otros casos, maxime por el precedente al que remiten (la relación de una sociedad de hecho con sus socios).

Los que entienden ver que toda persona jurídica tiene un sustrato subjetivo, material y funcional –un aspecto ontológico-, y que el reconocimiento de personalidad no es una decisión de política legislativa en relación a ciertas relaciones, verán con favor este oscuro pronunciamiento de la Corte. Nos preocupa la inseguridad jurídica que deviene de ello. Persona jurídica es aquello que determina una legislación positiva. No son personas jurídicas en el derecho continental sociedades que sí lo son en nuestro país.

La UTE no es sujeto de derecho ni actuó como tal. Fue la DGI la que otorgó unilateralmente las certificaciones a nombre del agrupamiento pese a la claridad de la factura, por lo que resulta adecuado que la Corte, entienda que los créditos impositivos han sido cedidos conforme resulta de esa factura, aunque ello margine la formalidad del contrato de cesión y suponga un cedente (persona jurídica-sociedad) y cesionarios (los partícipes suscriptores del contrato de U.T.E. personificado judicialmente).

No es fácilmente conciliable una apreciación de aplicación ciega de la legislación impositiva, sin integrarla al sistema general (lo que intenta el voto del Dr. Boggiano), y un posterior olvido de la legislación substancial en torno a la instrumentalidad de una cesión. La Justicia –sin duda después de muchos años de litigio o sea tardíamente- primó en el caso, sobre el derecho positivo. Todo se podía conciliar si se hubiera interpretado el sistema positivo en unidad, y sobre todo, para bien de la Justicia en forma rápida, lo que obstaculizó tanto la Administración Pública como el sistema judicial argentino²⁸.

²⁸ Nto. *La acción social de responsabilidad ejercida por la minoría y el acceso a la Justicia* en EL DERECHO diario del 16 de abril de 2003, nota a fallo pág. 1; *Justicia y Derecho* p. 541 CONGRESO DE ACADEMIAS

La coherencia aparece comprometida entre la atribución de personalidad a la UTE y el reconocimiento de la factura como instrumento de una cesión de créditos. La solución sería idéntica de haber negado la personalidad y atribuir a la factura lo que realmente dice: que los créditos corresponden a los partícipes y no a un ente que no reconoce el derecho de fondo.

Es como si la Corte no se hubiera animado a desconocer una ley impositiva, que tiene su inteligencia dentro del sistema general, como si la misma correspondiera a un poder superior, pero al encontrarse ante el resultado disvalioso, se alzo como un pretor creando un derecho en torno a una cesión inexistente instrumentalmente.

Adherimos a la legislación de fondo y mantenemos nuestra creencia –como la mantuvo Galileo-, el contrato de U.T.E. no es sujeto de derecho, salvo que en la actuación del mismo se enmascare una sociedad. Y eso no ocurrió en el caso de autos, todo lo contrario.

Córdoba, junio de 2003.