



“Tratamiento tributario de las U.T.”

Universidad Nacional de Córdoba.

Escuela de Graduados de la Facultad de Ciencias Económicas.

Especialización en Tributación.

Trabajo Final

Autor: Vicichi, Tomas Eliseo

Tutor: Crespi, German

Córdoba, 2017.



Tratamiento tributario de las U.T. by Vicichi Tomas Eliseo is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-Compartir Igual 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

Índice:

1) Introducción.....	Página 3
2) Capítulo I: Ley de procedimiento fiscal.....	Página 4
3) Capítulo II: Impuesto sobre las Ganancias.....	Página 5
4) Capítulo III: Impuesto sobre los bienes personales.....	Página 9
5) Capítulo IV: Impuesto sobre el Valor Agregado.....	Página 9
6) Capítulo V: Monotributo.....	Página 12
7) Capítulo VI: Impuesto sobre la Ganancias Mínimas Presuntas.....	Página 12
8) Capítulo VII: Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	Página 13
9) Capítulo VIII: Tasa de Comercio e Industria.....	Página 16
10) Capítulo IX: Impuestos laborales.....	Página 17
11) Capítulo X: Impuesto sobre los créditos y débitos.....	Página 18
12) Capítulo XI: Impuestos Internos.....	Página 20
13) Capítulo XII: Regímenes de promociones	Página 21
14) Capítulo XIII: Aportes a las UT.....	Página 22
15) Capítulo XIV: Ley Penal Tributaria.....	Página 26
16) Capítulo XV: Ley de Concurso y Quiebra.....	Página 27
17) Conclusiones.....	Página 28
18) Propuesta.....	Página 31
19) Bibliografía.....	Página 33

Introducción:

Hay contrato de UT cuando dos o más empresas se reúnen para el desarrollo o ejecución de obras, servicios o suministros concretos, dentro o fuera de la República. Pueden desarrollar o ejecutar las obras y servicios complementarios y accesorios al objeto principal. (C.C.C.N. art. 1.463)

Las UT son un tipo de contrato asociativo la característica más importante de estos es que el contrato no crea una nueva sociedad y por lo tanto no son sujetos de derechos por lo cual carecen de capacidad para adquirir obligaciones y derechos; sino que lo hace a través de su representante. (Art. 1.442 CCCN)

Actúan a través de la representación de las empresas miembro que las conforman esto está plasmado en el artículo 1.465 del CCCN que indica que el representante que se asigne en el contrato tiene los poderes suficientes de todos y cada uno de los miembros para ejercer los derechos y contraer las obligaciones que hacen al desarrollo o ejecución de la obra, servicio o suministro; la designación del representante no es revocable sin causa, excepto decisión unánime de los participantes. Mediando justa causa, la revocación puede ser decidida por el voto de la mayoría absoluta.

Excepto disposición en contrario del contrato no se presume la solidaridad de los miembros por los actos y operaciones que realicen en la unión transitoria, ni por las obligaciones contraídas frente a los terceros. (Art. 1.467)

Los acuerdos se deben adoptar siempre por unanimidad, excepto pacto en contrario. Es decir que mientras el contrato de unión no establezca otra forma de lograr un acuerdo se necesitara siempre la unanimidad para tomas una decisión. (Art. 1468)

El artículo 1.469 establece que la quiebra de cualquiera de los participantes, la muerte o incapacidad de las personas humanas integrantes no produce la extinción del contrato de unión transitoria, el que continúa con los restantes si acuerdan la manera de hacerse cargo de las prestaciones ante los terceros.

Ley de Procedimiento Fiscal:

Las UT al ser consideradas un tipo de contrato asociativo puede ser sujeto de impuesto siempre que se verifique el hecho imponible que establezcan las respectivas leyes impositivas, en la medida y condiciones necesarias que estas prevean para que surja la obligación tributaria (art. 5 de la ley Inciso c).

Esto se ve apoyado por los artículos 7 y 6 inciso e; donde indican que es deber del representante cumplir con los deberes tributarios del representado, bajo pena de las sanciones de la ley. Por lo cual la persona obligada a presentar las DDJJ a nombre de la UT e ingresar el impuesto son los representantes de las mismas ya que son ellos los responsables de llevar adelante la contabilidad según el artículo 1.464 inciso L del CCCN.

El artículo 8 inciso g estipula la solidaridad de los integrantes de la unión respecto a las deudas tributarias ya que establece que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas.

Impuesto sobre las Ganancias:

Los sujetos de este impuesto están definidos en el art. 1 que establece que serán objeto del impuesto las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal; por lo que se deduce que las UT no son sujetos del impuesto a las ganancias, dado que el contrato de UT no crea una nueva sociedad (art. 1.463 del CCCN).

Un fallo que afirma esta hipótesis es Epelco S.A. IECSA S.A. UT, Corte Suprema de la Nación, del 17 de Septiembre del 2013, donde la corte afirma que la UT no es sujeto del impuesto a las ganancias en base al dictamen de la Procuradora General de la Nación.

Si queremos dejar más claro el tema podemos leer el artículo 69 que enumera varias sociedades de capital responsables de pagar el impuesto; entre ellas las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, las sociedades de economía mixta, las asociaciones civiles, etc., pero nunca hace ninguna mención a la UT como sujetos del impuesto.

Pero las ganancias provenientes de estas si están grabadas por el artículo 49 inciso b de la ley, ya que indica que serán ganancias de tercera categoría todas las derivadas de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.

A su vez el artículo 50 dice que el resultado impositivo de las sociedades mencionadas en el art. 49 inciso b se consideran íntegramente distribuidas entre los socios al finalizar el ejercicio fiscal, aun cuando no se hubieran acreditado en sus cuentas particulares.

En resumen la UT no es sujeto del impuesto, pero si los integrantes son sujetos las ganancias que obtengan de la misma deben ser declaradas como ganancias de tercera categoría al finalizar el ejercicio fiscal, estén o no distribuidas.

Retenciones del Impuesto sobre las Ganancias:

El artículo 73 del decreto reglamentario de la ley indica que las sumas retenidas, en concepto de impuestos a las ganancias, a las sociedades, empresas o explotaciones comprendidas en el inciso b del artículo 49 de la ley (UT), serán deducibles del impuesto que les corresponda ingresar a los socios de las misma, de acuerdo con la proporción que por el contrato social corresponda a dicho socio en las utilidades o pérdidas. Como vemos los integrantes de la UT pueden deducir las retenciones que esta sufra en base a la proporción de su participación.

La AFIP acepta este concepto mediante el artículo 8 de la Resolución General 830/00, donde establece que en aquellos casos en que se realicen pagos por conceptos comprendidos en el régimen de retenciones a varios beneficiarios en forma global la retención se practicara individualmente a cada sujeto, debiendo los beneficiarios entregar al agente de retención una nota suscripta por ellos.

Como sujeto activo de retención se puede decir que la U.T al ser un contrato de asociación en el CCCN estarían definidos en el artículo 3 inciso c de la R.G. 2784 como sujetos obligados a retener.

Salidas no documentadas:

Al no ser la UT sujeto del impuesto se podría deducir que no debería verse afectada por el impuesto que recae sobre las salidas no documentadas pero un fallo que dejo claro este tema fue Epelco SA UT del TFN 12/03/08, que estableció que el impuesto del art. 37 que recae sobre las salidas no documentadas que realiza una UT deben ser ingresada por la misma ya que este tributo es diferente al tributo de Impuesto a las Ganancias porque conlleva una carga para el adquiriente de un bien quien debe probar que posee toda la documentación que fija la ley y las reglamentaciones, a efecto de no verse obligado a ingresar el 35% sobre el gasto efectuado. Es decir que dicho recargo del 35% tiene como fin asegurar el ingreso del tributo que no ingreso el oferente del producto.

Impuesto sobre los Bienes Personales:

La ley 23.966 en su artículo 17 nombra los sujetos del impuesto en los que no está incluida la UT. Pero hay que recordar que los integrantes de una UT pueden ser personas radicadas en el extranjero por lo que si la misma posee bienes en el país a través de la UT, la misma deberá ingresar el impuesto en nombre del sujeto extranjero (ley art. 26).

Si por el contrario fuera un residente del país, el mismo deberá ingresar el impuesto y declarar la participación de la UT en su declaración jurada, teniendo en cuenta la parte pro indivisa que posea en el activo valuados según las disposiciones de la ley del IGMP (decreto reglamentario art 20 cuarto párrafo).

Impuesto sobre el Valor Agregado

El impuesto establece en su artículo 4 que serán sujetos del impuesto quienes, revistiendo la calidad de UT; como vemos la ley establece claramente que las uniones transitorias serán sujetos del impuesto si perfeccionan el hecho imponible del IVA.

Al fin de cada mes el saldo de IVA puede ser a favor de AFIP este debe ser declarada e ingresada por el representante de la misma. Ahora si el saldo es a favor del contribuyente puede haber 2 casos:

1) Saldo de libre disponibilidad, art. 24 segundo párrafo, los saldos de impuesto a favor del contribuyente emergentes de ingresos directos, pueden ser objeto de compensaciones y acreditaciones previstas en los artículos 35 y 36 de la ley 11683 o en su defecto será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros responsables en los términos del segundo párrafo del artículo 36.

Según la resolución general 3.125 de la DGI, los saldos a favor del IVA que se generen por el régimen de retención tendrán el carácter de ingreso directo por lo que la misma puede ser transferida o devuelta.

El fallo IBM Argentina SA, Corte Suprema de la Justicia de la Nación, 04 de Marzo de 2003, estableció que los saldos provenientes de ingresos directos pueden ser transferidos a terceros responsables, quienes pueden aplicarlos a la cancelación de sus propias deudas tributarias. En resumen las retenciones u otros conceptos que sufran la UT y generen saldo de libre disponibilidad podrán ser transferida a sus participantes.

2) Saldo técnico, art. 24 primer párrafo, dice que si la diferencia entre crédito fiscal y débito fiscal da como resultado crédito fiscal a favor los mismos deben aplicarse a débitos fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales siguientes.

El decreto reglamentario lo deja aún más claro en su artículo 63 donde indica que el saldo a favor solo puede aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales siguientes del mismo contribuyente.

Si nos quedamos con lo que dice la ley parecería que la UT no tiene otra opción que generar el suficiente débito fiscal para compensar el crédito, pero el fallo Cerro Vanguardia, de la CSJN, del 08/11/2011, dio una solución al problema ya que el tribunal superior estableció que al ser la UT una asociación de vida limitada, los créditos fiscales que generen deben seguir la misma suerte que los ingresos y gastos que genere; es decir distribuirlos entre sus integrantes al ser disuelta.

Monotributo:

El artículo 2 de la ley de Monotributo no incluye a las UT como sujetos que pueden ingresar al sistema de pequeños contribuyentes, por lo que se genera un inconveniente ya que si alguno de los sujetos que integran la UT son Monotributistas, empezarán a pagar IVA a través de la UT, lo único que podrán exigir es la devolución del saldo de libre disponibilidad.

Impuesto sobre las Ganancias Mínimas Presuntas:

No hay ningún artículo de la ley 25.063 que mencione a las UT como sujetos del impuesto y dado que el contrato de UT no significa la transferencia en propiedad de ningún bien, los encargados de declarar dichos bienes en su activo y liquidar el impuesto sobre las Ganancias Mínimas Presuntas son las empresas que aportaron dichos bienes.

La única excepción es el artículo 2 de la ley que establece que en caso de UT ubicadas en el país, que pertenezcan a sujetos de existencia visible o ideal domiciliados en el exterior, será sujeto del impuesto la UT y el responsable sustituto será el representante que establece el artículo 1.465 del CCCN.

Ahora respecto del resto de bienes que si posee la UT dígase dinero, activos no registrables, etc., los mismos están considerados en el artículo 4, inciso k, de la ley donde indica que las participaciones en UT, deberán valuarse teniendo en cuenta la parte pro indivisa que cada partícipe posea en los activos destinados a dichos fines, valuados de acuerdo a las normas del artículo 4 de la ley. Es decir que es el participante de la misma el que debe declarar la parte pro indivisa de la UTE y declararla en su DDJJ.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Debido a la existencia de 24 jurisdicciones diferentes con la existencia de este impuesto y para no alargar más de lo necesario el presente trabajo tomaremos como ejemplo el impuesto a los ingresos de la Provincia de Córdoba, San Luís y Chubut.

El artículo 29 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba en el inciso 4, indica que las UT son sujetos ante la ley impositiva Provincial, es decir que la misma tributará conforme a la actividad que declare.

El artículo 22 del Código Tributario de la Provincia de San Luís, establece que son contribuyentes en tanto se verifique a su respecto el hecho generador de la obligación tributario previsto en el código o leyes tributarias los siguientes sujetos, en el

inciso 4 establece que las entidades que no posean la calidad de persona de existencia ideal, los patrimonios destinados a un fin en especial, las UT, las Agrupaciones de Colaboración Empresarial, que deben inscribirse a nombre de todos sus miembros.

El artículo 12 del Código Tributario de la Provincia de Chubut, establece que son contribuyentes en tanto se verifique el hecho generador de la obligación tributaria, en su inciso 3 indica que las UT son sujetos que deben inscribirse incorporando el nombre de todos sus integrantes.

A modo de resumen las Provincias donde son sujetos del impuesto son: Jujuy (art. 16 punto 3), Catamarca (art. 20 punto e), Neuquén (art. 185), Chubut (art. 12 punto 3), Santa Cruz (art. 16 punto c), Tierra del Fuego (art. 13), Buenos Aires (art. 19), San Luís (art. 22 punto 4), Córdoba (art. 29 punto 4), Santa Fe (art. 24 punto e), Entre Ríos (art. 15 punto 4), Santiago del Estero (art. 22 punto c), Formosa (art. 11), Corrientes (art. 18 punto c), Misiones (art. 21), CABA (art. 10 punto 3), La Rioja (art. 16), San Juan (art. 22 punto 5), La Pampa (art. 22 punto 3), Mendoza (art. 163), Salta (art. 15), Tucumán (art. 26), Rio Negro (art. 15), Chaco (art. 12 punto b).

Como vemos las UT son sujetos del impuesto en todas las Provincias ya sea porque los Códigos Tributarios de cada Provincia las nombre textualmente o implícitamente al nombrar como sujeto a los contratos de asociación.

Los códigos tributarios Provinciales, tienen en común un artículo referido a la solidaridad: “cuando de la naturaleza de las vinculaciones económicas o jurídicas surja que dos personas o entidades constituyen una unidad o conjunto económico, ambas serán contribuyentes co-deudores solidarios del pago de la deuda tributaria”.

Analizando el texto del artículo podemos deducir que si el Fisco Provincial es capaz de comprobar una vinculación económica entre la UT y las empresas que las conforman, las mismas serán responsables solidarias de las deudas. Debemos ser sinceros al sostener que la posibilidad de que los integrantes puedan demostrar que no existe un vínculo económico entre ellos y la UT es muy remota, ya que la UT es una creación que sigue las órdenes de los sujetos que la conformaron.

Convenio Multilateral:

El artículo 1 del convenio establece que las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, con o sin relación de dependencia.

Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza vinculados a las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso.

Por lo tanto la UT puede ser contribuyente en caso de realizar actividades y tener gastos en más de una jurisdicción y en caso de serlo las empresas que la integran también lo serán dado el indiscutible vínculo económico que existe entre ambas.

Tasa de Comercio e Industria:

El número de jurisdicciones, más de 2.000 municipio y comunas, nos obliga a tomar solo unos ejemplos para vislumbrar que sucede a nivel Municipal

- 1) El Código Tributario de la Municipalidad de Córdoba en su artículo 24 inciso 5 indica que las UT son sujetos ante la ley tributaria municipal.
- 2) El Código Tributario de la Municipalidad de Rosario en su artículo 9 inciso e establece que las UT son contribuyentes de los impuestos que están establecidos en el Código.

- 3) El Código Tributario de Posadas, en su artículo 16 inciso d del establece que las UT son contribuyentes de los impuestos que están establecidos en el Código.

Como vemos no es extraño que las UT sean consideradas sujetos en la Tasa de Comercio e industria de las Municipalidades. Además hay que mencionar que al igual que la ley del IIBB los Códigos Tributarios tiene un artículo que establece la responsabilidad solidaria en caso de existir vinculación económica.

Impuestos Laborales:

En el caso de empleados contratados por la propia UT hay que leer el artículo 26 de la Ley de Contratos de Trabajo indica que será empleador cualquier persona o conjunto de ellas, tengan o no personería jurídica propia, que requieran los servicios de un trabajador, al cumplir la UT con esta definición la misma estará sujeta a todas las obligaciones que aparecen en la ley laboral.

En el caso de empleados de los socios que integran la UT hay que considerar el artículo 29 de la ley que indica que los trabajadores contratados por terceros, serán considerados empleados directos de quien utilice su prestación. En tal supuesto sin importar lo estipulado entre los socios y la UT, se consideraran a ambas solidariamente

obligadas a cumplir todas las obligaciones emergentes de la relación laboral y del régimen de seguridad social.

En el fallo de “Suden Christian Javier c/edesur SA y otros s/despidos”, de la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala 1, se confirmó el criterio seguido en el artículo 29 primer párrafo de la ley 20.744 por el cual se establece que todas las personas que participan en la concreción del delito laboral serán solidariamente responsable, por lo cual aunque el empleado haya sido contratado por la UT los socios son responsables solidariamente responsables por las deudas laborales y de seguridad social.

Impuesto sobre los créditos y débitos bancarios:

El Grupo de enlace AFIP-CPCECABA del 15/12/04 estableció que el artículo 13 del Anexo al decreto 380/2001 indica en los párrafos quinto y sexto del referido artículo que: “Cuando el cómputo del crédito sea imputable al impuesto sobre las ganancias correspondiente a los sujetos no comprendidos en el artículo 69 de la ley de dicho impuesto, el citado crédito se atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participen de los resultados impositivos de aquellos.”
“...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...".

Como podemos observar, la normativa establece expresamente cual es el tratamiento a otorgar al pago a cuenta en el caso de haberlo sufrido sujetos no comprendidos en el artículo 69 de la ley del impuesto sobre las ganancias; con limitaciones se atribuyen a los socios en la misma proporción de los resultados impositivos.

El DAT 51/04 de la AFIP establece que en la medida que la UT realice obras a terceros y obtenga acreditaciones en cuentas bancarias por pagos recibidos, resulta computable como crédito en el impuesto sobre las ganancias de sus partícipes el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias en la misma proporción en que participen de los resultados impositivos de la UT y hasta el incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual, de las ganancias de la entidad que origina el crédito, pues la UT se trata de un sujeto no comprendido en el artículo 69 de la ley de impuesto sobre las ganancias, de acuerdo con el quinto párrafo del artículo 13 del Anexo del Decreto N° 380/2001 y sus modificaciones, según el Decreto N° 534/2004.

Por el contrario en el caso en que la UT 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.

Impuestos Internos:

El artículo 2 de la ley 24.674, establece que el impuesto deberá ser satisfecha por el que fabrique, importe, fraccione alguno de los artículos que graba por lo que se deduce que las UT pueden ser sujetos de dicho impuesto.

El artículo 6 de la ley establece que cuando el responsable del impuesto efectúe sus ventas por intermedio de personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con aquél, el impuesto será liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido, pudiendo exigirse también su pago a esas otras personas o sociedades y sujetarlas al cumplimiento de todas las disposiciones de la presente ley.

Por lo cual si varias contribuyentes grabados por el impuesto crean una UT para elaborar estos productos, deben tomar en cuenta que el impuesto recaerá sobre el precio más alto de venta a terceros, dada la clara e incuestionable relación económica que hay entre la empresa y la UT.

Regímenes de promociones:

Las UT no están consideradas en ningún régimen de promoción (a excepción del art. 24 ley 26.940) a modo de resumen mencionaremos varios regímenes de promociones que no incluyen a las UT y su correspondiente artículo donde nombra a los beneficiarios:

- **Ley de Promoción de Tierra del Fuego:**(ley 19.640) art. 1.
- **Ley de promoción minera:** (ley 24.196) art. 2.
- **Ley de Promoción del Software:** (ley 25.922) art. 2.
- **Régimen de Sinceramiento fiscal:**(ley 27.260) art. 36. Esto es un gran inconveniente ya que si la UT tiene algún bien u derecho susceptible de valor económico, no podrán blanquearlos, corriendo el riesgo de que si el fisco nacional detectara algún bien no declarado podría exigir y denunciarla penalmente. Recordemos que los integrantes de la UT son solidariamente responsables de las deudas tributarias de la misma, por lo tanto serán sus integrantes los que deberán responder por ella.
- **Ley de Promoción del Trabajo Registrado** (ley 26.940) art. 18.

Su art. 24 establece un régimen de promoción del trabajo registrado que no tiene limitantes al tipo de empleadores que pueden acogerse al beneficio simplemente

menciona como requisito para ingresar a dicho beneficio en su artículo 25, ser empleado del sector privado inscriptos ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en el Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios (RENATEA) o en el Instituto de Estadística y Registro de la Industria de la Construcción (IERIC) según corresponda. Por lo que si se pueden acoger a este régimen mediante este artículo.

Aportes a las UT:

- **Impuesto sobre las Ganancias:** existe la duda de si el integrante de una UT debe informar su aporte como una ganancia, mi opinión es que no dado que el aporte no tiene ninguna contraprestación por parte de la UT, es decir el aporte no significa un enriquecimiento por parte del contribuyente.
- **Impuesto sobre el Valor Agregado:** con respecto al IVA el artículo 2 establece que la transferencia debe ser onerosa, pero al no haber ninguna contraprestación por parte de la UT a cambio de ese aporte dicha transferencia no está alcanzado por el impuesto. También hay que aclarar que lo que está gravado es la transferencia, pero la UT está integrada por las mismas empresas que realizan los aportes por lo cual dicha transferencia es una ficción

que solo significa la creación de un patrimonio independiente a los que tienen los integrantes de la misma.

Aunque hay que aclarar un punto los aportes que realice los integrantes de la UT contienen crédito fiscal que se generó al adquirir el bien que aporta, existe la posibilidad que el integrante transfiera ese CF a la UT mediante una factura transfiriendo ese bien. Esta opción esta convalidada por el Art. 2 de la Ley IVA, que indica que si un contribuyente realiza aportes a una sociedad, deberá darle el tratamiento de una venta a dicho aporte y por ende quedará gravado por el mencionado gravamen, correspondiendo su facturación.

- **Impuesto sobre los Ingresos Brutos:** con respecto al IIBB que recae sobre los aportes hay que aclarar que al final del ejercicio comercial la UT realiza un balance comercial, los partícipes toman las ganancias en proporción a su participación, junto con los aportes realizados en caso de ser bienes de capital o con los aportes deducidos de la ganancia en caso de ser bienes de consumo. Dicho de otra forma, hay una transferencia a la UTE que integra y luego ese mismo importe vuelve a él, por lo cual el acto no reúne la condición de oneroso, y por lo tanto no se reúne la condición necesaria para que se genere el hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Un dictamen que podemos mencionar sobre este tema es el 85/07 de la Administración Fiscal de la Provincia de Buenos Aires donde se estipula que la facturación que realiza cada uno de los integrantes de la UT representa la liquidación de la participación en los ingresos del negocio conjunto, no configurándose hecho imponible alguno para estos. Es decir que los aportes facturados a la UT no son considerados objeto del impuesto.

La Dirección de Rentas de la Provincia de Mendoza llegó a la misma conclusión ante la consulta de un contribuyente donde aclara que la actividad generadora de ingresos la desarrolla la UT frente a terceros no participes, en tanto que la facturación realizada por los integrantes de la UT es una forma de instrumentar la liquidación de aportes realizados a la misma, por lo cual no se encuentra alcanzado por el impuesto, ya que esos ingresos no constituyen retribución por el ejercicio de la actividad, sino que es el aporte que efectúa a la UT, quien es el que verifica el hecho imponible. Y concluye con: “la facturación que realiza a la UT sus miembros no se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos, siempre que se corresponda con la participación en dicha UT”.

Todo lo ya dicho deja en claro que los aportes que realicen los integrantes a una unión están fuera del objeto del impuesto al no ser a título oneroso ya que no hay contraprestación de la UT, y será esta el que pague el impuesto por los ingresos que obtenga en base a esos aportes.

A continuación mencionamos la situación en cada jurisdicción referido al aporte de los integrantes:

- 1) Buenos Aires: no alcanzado por el impuesto informe 85/07 ARBA.
- 2) CABA: excluida de la base imponible art. 219 inc10, CF.
- 3) Catamarca: sin tratamiento específico.
- 4) Córdoba: sin tratamiento específico.
- 5) Corrientes: sin tratamiento específico.
- 6) Chaco: sin tratamiento específico.
- 7) Chubut: excluido de la base art. 127 inc 7 CF.
- 8) Entre Ríos: sin tratamiento específico.
- 9) Formosa: sin tratamiento específico.
- 10) Jujuy: sin tratamiento específico.
- 11) La Pampa: exención solo para asociaciones de colaboración no para UT art. 194 inc. J AC.
- 12) La Rioja: ingreso no computable art. 178 inc. K CF

- 13) Mendoza: no alcanzado art. 159 CF.
- 14) Misiones: sin tratamiento específico.
- 15) Neuquén: sin tratamiento específico.
- 16) Río Negro: exento art. 20 Inc. q
- 17) Salta sin tratamiento específico.
- 18) San Juan: excluido de la base art. 127 inc j
- 19) San Luís: excluido de la base art. 187 inc i CF.
- 20) Santa Cruz: sin tratamiento específico.
- 21) Santa Fe: gravado opinión del fisco 37/93.
- 22) Santiago del estero sin tratamiento específico.
- 23) Tierra del fuego: sin tratamiento específico.
- 24) Tucumán: sin tratamiento específico.

Ley Penal Tributaria:

Al ser la UT una asociación sin calidad de sujeto de derecho; es el representante el que debe cumplir con la pena que se establezca en caso de encontrarse la UT en violación de las leyes impositivas. Esto se desprende del artículo 14 de la ley 24.769 que indica que cuando alguno de los hechos previstos en la ley hubiese sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de un ente que a pesar de no tener calidad de

sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicada a los representantes o autorizados que hubieran intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Ley de Concursos y Quiebras.

La ley 24.522 en su artículo 2 establece quienes son los sujetos capaces de declarar el concurso en ningún momento nombra a las UT, algo razonable si recordamos que las mismas no son sujetos de derecho y las obligaciones que contrae serán satisfechas por su representante o por los integrantes de la misma si se ha establecido la solidaridad entre ellos en el contrato asociativo.

Esto genera un inconveniente ya que la UT son sujetos alcanzados por varios impuestos y los integrantes responden solidariamente por las leyes impositivas. Es de mi consideración establecer que considero que esto es una injusticia ya que las UT debería tener la posibilidad de negociar con los entes recaudadores una reducción de la deuda o un financiamiento de la misma.

Conclusión:

Aunque las UT no sean algo muy común en nuestra Nación, siendo usadas principalmente para ganar licitaciones públicas, habría que tenerlas más en cuenta en el sector privado ya que trae aparejado varios benéficos como poder sumar la capacidad industrial, comercial u operativa de varias empresas manteniendo su independencia y su autonomía.

La UT tiene la ventaja de poder ser usada por cualquier integrante de la misma para poder cumplir con sus clientes y a la vez permite una sinergia que les da a las empresas poder al momento de negociar con sus proveedores y ser una mayor competencia para el resto de empresas del rubro; eso sí es importante al momento de constituirla establecer el objeto de la misma lo más amplio posible ya que al cumplirse este se termina el contrato de unión.

Aunque hay que advertir ciertos inconvenientes que pueden surgir si no se delimita en el contrato de formación claramente las responsabilidades de los integrantes frente a terceros, y como se distribuirán las ganancias de la misma.

Hay que aclarar los riesgos que tienen una UT respecto a la evasión fiscal y a las deudas provisionales, como se vio en el trabajo todos los integrantes de la UT son

solidariamente responsables de las deudas provisionales que la misma tenga con sus empleados por lo cual es de suma importancia que los integrantes se exijan mutuamente el pago al día de dichas deudas. Además hemos mencionado que son solidariamente responsables por las deudas tributarias que debe afrontar la UT, siendo el representante el responsable de presentar las DDJJ y pagar los impuestos por lo que es muy importante aclararlo en el contrato.

Otro aspecto a tener en cuenta es que las UT no son consideradas en ningún régimen de promoción de la República Argentina; por lo cual si la actividad en la cual se desempeñará la UT esta beneficiada por algún régimen promocional la misma no podrá acogerse a esta y finalmente hay que mencionar que no se encuentra considerada dentro de las leyes de blanqueo fiscal por lo que es un aspecto en contra que hay que tener cuidado al momento de constituir una UT.

Hay que tomar en cuenta que si los integrantes que componen la UT están exentos de pagar impuestos por una exención subjetiva o por ser monotributistas, pagaran indirectamente el gravamen por su participación en la UT.

Respecto de los regímenes de retenciones del IIBB o de la Tasa de Comercio e Industria, los saldos a favor que se podría generar por excesos de retenciones no pueden ser trasladados a terceros, por lo que se genera un exceso del pago de impuestos. Por lo

tanto es un problema para las UT la existencia de impuestos con regímenes de retención que no prevean la exclusión del régimen por exceso de retención como es el caso de Ganancias o la posibilidad de transferir dicho saldo a un tercero como es el caso del IVA.

Una posible solución a esto es incorporar a la UT otras empresas que si puedan usar esa retención. Para dejar el tema más claro plantearemos un ejemplo:

En la situación inicial existiría dos empresas, una empresa A y una B. Ambas dedicadas a la comercialización mayorista de telas y situadas en dos provincias diferentes. La empresa A esta ubicada en la Provincia A y la empresa B en la Provincia B.

Ambas adquieren la tela al fabricante de tela que llamaremos Proveedor C, la misma está ubicada en la Provincia B. Cada compra que hace la empresa A al proveedor C se le retiene un 1% en concepto de IIBB de la Provincia B. Dicha retención no puede ser compensado con ningún impuesto ya que la empresa A no realiza operaciones en la Provincia B.

Pero si se crea una UT entre la empresa A y la B, la empresa A puede comprar y vender la tela a través de la UT, luego la misma UT que sufre la retención de IIBB de la Provincia B debería vender la tela en la Provincia B en lugar de la empresa B y de esta forma compensar la retención.

Propuesta:

Por lo ya mencionado se recomienda las siguientes modificaciones:

- 1) Modificar las leyes de promociones y de blanqueo; para que incluyan a las UT y las ganancias de las mismas.
- 2) Instar a la AFIP a cumplir con el fallo Cerro Vanguardia CSJN 08/11/2011, y que permita a las UT transferir los saldos técnicos a sus integrantes al momento de hacer la distribución final.
- 3) Permitir que las retenciones, percepciones que sufra la UT de cualquier tipo de impuesto nacional, provincial y municipal pueda ser transferida a los participantes que la integran proporcionalmente a su participación.
- 4) Modificar la ley de concurso y quiebra para permitir que la UT pueda ser beneficiadas por esta ley.
- 5) Eliminar de la ley de trabajo la responsabilidad solidaria de los partícipes de una UT, cuando los empleados estén únicamente

afectados a las actividades de la misma y no tengan ninguna actividad específica en ninguna de las empresas que la integran.

- 6) Permitir que la UT pueda tener el carácter de monotributista o exento del impuesto, si todos sus integrantes tienen el mismo carácter.
- 7) Instar a las diferentes jurisdicciones provinciales y municipales a no gravar los aportes que realizan los integrantes a la UT.

Bibliografía:

- 1) Ley 24.769; Ley Penal Tributaria.
- 2) Ley 26.994 Código Civil y Comercial de la Nación.
- 3) Ley 20.628 Ley de Impuesto sobre las Ganancias.
- 4) Ley 23.349 de Impuesto sobre el Valor Agregado.
- 5) Leyes provinciales de IIBB.
- 6) Ley 20488. Ley que reglamenta el ejercicio de las profesiones en ciencias económicas en el ámbito nacional. Editorial Club de Estudio. 1981. Buenos Aires.
- 7) Ley 20744. Ley de Contrato de Trabajo
- 8) Ley 25063. Ley de Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta y su Decreto Reglamentario.

- 9) Ley 21241. Ley Nacional del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.
1993. Separatas Errepar.
- 10) Ley 11683. Ley de Procedimiento Tributario. Texto ordenado por Decreto
821/98 (B.O. 20/7/98). Ediciones La Ley.
- 11) Normas Internacionales de Contabilidad del International Accounting
Standards Committee. Edición del Centro de Investigaciones del Instituto
Mexicano de Contadores Públicos, A.C.. Cuarta Edición. 1997. México.
- 12) Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos
Profesionales de Ciencias Económicas. Separatas Errepar.
- 13) Resolución General 830/00. Administración Federal de Ingresos Públicos.
- 14) Las Uniones Transitorias ante el IIBB; Gomez Gustavo A., Doctrina
Tributaria ERREPAR, 01/2016