



**JOSÉ LUIS MÍNGUEZ CONDE**

*Universidad de Valladolid*

**Extracto:**

**E**N este trabajo se pretende realizar un recorrido por la regulación de las Uniones Temporales de Empresas (UTEs), en concreto por aquellos aspectos que tienen incidencia en la contabilidad de estas formas asociativas.

Se estudia, también, el efecto que la legislación fiscal vigente tiene sobre las Cuentas Anuales, sobre todo desde la perspectiva de la determinación del resultado, tanto de la propia UTE como de los empresarios partícipes en ella.

Finalmente, se intenta facilitar la comprensión de lo expuesto con la propuesta de solución de un supuesto práctico, en el que se analiza un caso particular.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
  - II. Otras formas de agrupación empresarial.
  - III. Marco jurídico de las Uniones Temporales de Empresas.
    - 1. La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
  - IV. Regulación interna de las Uniones Temporales de Empresas.
  - V. Aspectos contables de las UTEs y de los partícipes.
    - 1. La contabilidad de la UTE.
    - 2. La contabilidad del partícipe.
  - VI. Regulación fiscal de las Uniones Temporales de Empresas.
    - 1. Incentivos fiscales de las UTEs.
    - 2. Las UTEs en el nuevo Impuesto sobre Sociedades.
  - VII. Incidencias contables del régimen tributario de las Uniones Temporales de Empresas: la Resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC.
- Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN

Las Uniones Temporales de Empresas (UTEs), definidas por el legislador, en la Ley 18/1982, como aquel «sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro» (art. 7.1), tienen un auge en el ámbito económico español que data, sobre todo, de los años sesenta.

Centrándonos en el sector de la construcción, podemos definir la UTE, dando una visión más económica que legal, como la unidad económica que resulta de otras dos o más y que han optado por una estrategia de alianza momentánea, para la ejecución de una obra o prestación de servicio determinado.

Los factores que motivan la formación de una agrupación de empresas pueden resumirse en cuatro:

- Similitud de objetivos.
- Recursos complementarios.
- Diversificación del riesgo.
- Ventajas económicas.

En el sector de la construcción podemos afirmar que el motivo fundamental de constituir una UTE es el reducir el riesgo, sobre todo financiero, que conlleva la ejecución de una obra que muchas veces precisa de un importante volumen de recursos, además de tener un período de tiempo de ejecución excesivamente dilatado como para ser afrontado por una empresa individualmente.

## II. OTRAS FORMAS DE AGRUPACIÓN EMPRESARIAL

Ya en la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre asociaciones y uniones de empresas, el legislador dejaba constancia de su inquietud por estos nuevos tipos de forma empresarial. Pero probablemente en estos últimos tiempos la figura de alianza empresarial, que adquiere en nuestro entorno económico mayor relevancia (dejando de lado las UTEs), sean las Agrupaciones Europeas de Interés Económico (AEIEs). De ahí que nos veamos en la obligación de, aunque brevemente, dedicarlas algunas líneas.

Reguladas en el Reglamento (CEE) 2137/85 del Consejo de 25 de julio, y publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas (DOCE) núm. L 199/1 de 31 de julio de 1985, con entrada en vigor el 1 de julio de 1989, constituyen una nueva forma de colaboración empresarial.

Las AEIEs nacen en base al objetivo de fomentar la cooperación entre empresas de países miembros de la Comunidad Europea, y lo hacen con unas características bien definidas, entre las que podemos citar las siguientes:

- Diversidad de objetivos, pudiendo incluso no tener ánimo de lucro.
- Responsabilidad solidaria e ilimitada de los socios.
- Dependerá de los Estados miembros el dotarlas o no de personalidad jurídica.
- Se constituyen mediante contrato y su pertinente registro.

En España la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, atribuye la personalidad jurídica a estas figuras empresariales. De éstas podemos mencionar, como aspectos más relevantes, el que su escritura pública de constitución debe ser inscrita en el Registro Mercantil. Además, están obligadas a la llevanza de contabilidad y legalización de Libros, pero no a su depósito en el Registro Mercantil.

Desde un punto de vista tributario estarán sometidas al régimen de transparencia fiscal, con las excepciones que marca la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, concretamente en su artículo 66.

Este tipo de agrupaciones, así como tantas otras, como las *joint-ventures*, son fruto de una serie de cambios estructurales en la economía mundial, asistiremos quizá en un futuro no muy lejano al nacimiento de nuevas formas de asociación o, si se quiere, de colaboración empresarial. Estas formas, a que nos referimos, pueden tener una proliferación en el mundo de la empresa similar a la experimentada por las UTEs.

A modo ilustrativo incluimos una breve estadística de las Uniones Temporales de Empresas registradas en el Ministerio de Economía y Hacienda.

AÑOS	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
UTES inscritas .....	251	216	310	368	434	678	536	558	775	981	716

### III. MARCO JURÍDICO DE LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

Es la mencionada Ley 196/1963 la que marca un hito inicial en la regulación de las UTEs en el ordenamiento jurídico español. Sin embargo, deja algunas lagunas en aspectos de cierta importancia, por ejemplo mencionando que «las uniones temporales de empresas deberán convenirse en escritura pública e inscribirse en Registro Mercantil» [art. 7.b)] sin hacer mención expresa en ningún momento acerca de su personalidad jurídica. Lo que lógicamente tiene sus consecuencias contables.

La Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, es la que precisa algunos aspectos que no habían sido suficientemente aclarados en la Ley 196/1963 (derogada por la Ley 18/1982). Así las cosas, queda zanjada la cuestión sobre la personalidad jurídica de las UTEs, mencionando de forma expresa en su artículo séptimo que «no tendrán personalidad jurídica propia». Por otro lado se las exime, aunque de forma tácita, de la obligación que hasta entonces tenían de ser inscritas en el Registro Mercantil, al omitir información al respecto en el mismo artículo.

No obstante, es la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, la que constituye en nuestro ordenamiento jurídico el nuevo marco legislativo de las UTEs.

#### 1. La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

Esta ley trata de regular aquellos aspectos que el Reglamento (CEE) 2137/1985 deja en manos de cada Estado miembro. En sus disposiciones adicionales, marca la pauta sobre todo en cuanto al régimen fiscal de las UTEs se refiere, al dar nueva redacción a los artículos 10 y 12 de la Ley 18/1982.

De este régimen fiscal se destacan dos aspectos básicos como son la transparencia fiscal y las exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de que gozan determinadas operaciones, sobre todo en cuanto a la constitución se refiere.

En cuanto al régimen de transparencia fiscal será de aplicación la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades que dedica su artículo 68 a las UTEs.

Cabe resaltar, también, el requisito de registro en el Ministerio de Economía y Hacienda de estas formas de asociación empresarial para acogerse a los incentivos y régimen fiscal mencionados.

Realizando un breve desarrollo de la legislación y de los aspectos más característicos apuntados, podríamos decir que los aspectos más relevantes que por ley definen una UTE son los siguientes:

- Carecen de personalidad jurídica propia.
- Los partícipes pueden ser personas físicas o jurídicas (empresarios). Los primeros, siempre y cuando determinen su base imponible (en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) en régimen de estimación directa.
- Su duración será igual a la de la obra (servicio o suministro) que realicen, con un límite máximo de diez años, prorrogable por períodos anuales.
- Tienen un gerente único, dotado de poderes suficientes para contraer obligaciones o ejercer cualquier derecho.
- Su formalización se realiza en escritura pública, aunque ésta no precisa de inscripción en el Registro Mercantil.
- Régimen de transparencia fiscal (para las inscritas en el Registro que al efecto determina el Ministerio de Economía y Hacienda).
- La responsabilidad de los socios de la UTE es solidaria e ilimitada.

#### IV. REGULACIÓN INTERNA DE LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

La regulación interna de la UTE se establece en los estatutos que ha de contener la escritura pública en la que se formaliza, como indica la Ley 18/1982.

Estos estatutos han de incluir, como mínimo [art. 8.e)], lo siguiente:

- La denominación, que será la de una o varias empresas seguida de la expresión «unión temporal de empresas, Ley .../..., número ...».
- El objeto, detallado mediante Memoria o Programa.
- Duración y fecha de comienzo de la actividad.
- El domicilio fiscal.

- Las aportaciones (en su caso) al fondo operativo, y forma de financiación de actividades comunes.
- Nombre del gerente y domicilio.
- Métodos y proporción del reparto de los beneficios a las empresas partícipes.
- Responsabilidad frente a terceros por los actos y operaciones realizados que, en todo caso, será solidaria e ilimitada.
- Criterio temporal de imputación de resultados.
- Pactos lícitos y condiciones que se consideren convenientes.

De esta forma se establecen los aspectos que, de una forma básica, han de regular el funcionamiento de la UTE.

## V. ASPECTOS CONTABLES DE LAS UTEs Y DE LOS PARTÍCIPES

### 1. La contabilidad de la UTE.

En la Ley 18/1982 se establece, en su disposición final primera, que «en el plazo de un año, a partir de la publicación de las normas reglamentarias, se aprobará la correspondiente adaptación del Plan General de Contabilidad a las peculiaridades de gestión contable de las Agrupaciones de Empresas y Uniones Temporales de Empresas». Sin embargo no ha sido así, y dada la frecuencia con la que se encuentran estas formas de colaboración empresarial en el sector de la construcción, se ha aprovechado la Orden de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban la Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras, y la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban la Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, para regular la contabilidad de las UTEs. Concretamente se menciona en ambas normas, de forma expresa, qué información y de qué forma se ha de incluir ésta en las Cuentas Anuales de este tipo de empresas, cuando participen en UTEs.

Así, al expresar la citada Orden de 27 de enero de 1993, en su Exposición de Motivos, la extensión que a otros sectores ha de hacerse respecto de las normas referentes a las UTEs, queda paliado el silencio normativo que hasta la fecha existía al respecto.

El que sea en estas adaptaciones sectoriales, en donde se establecen determinadas normas contables de estas uniones, responde a que es en estos sectores donde con mayor frecuencia se da esta forma de agrupación. De hecho, el Ministerio de Economía y Hacienda sólo reconoce, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, a las UTEs dentro del sector de la construcción.

Los aspectos a los que se hace referencia respecto de las UTEs en las citadas normas de adaptación, se pueden resumir de la siguiente forma:

- a) Se establecen cuentas al efecto en el cuadro de cuentas y en las definiciones y relaciones contables nos referimos al *Fondo operativo* (lo que podríamos llamar capital de la UTE).
- b) En la Norma de Valoración 21.<sup>a</sup> se fijan los criterios de reconocimiento de resultados (de forma general, el de porcentaje de realización y, con las excepciones de la norma 18.<sup>a</sup>, el de contrato cumplido) que han de seguirse en la UTE. También se pone de manifiesto que los criterios de valoración prevalentes serán los de la empresa, o socio, de mayor participación.

Es necesario matizar que la Ley 18/1982, sin hacer referencia en ningún momento al tipo de documentación contable, establecía en cambio la aprobación de las cuentas en los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, y la obligación de presentar la declaración y la documentación contable de cada ejercicio como «reglamentariamente se señale» (art. 16.2). Al no quedar regulado, ni existir desarrollo reglamentario posterior, y no poder considerar a la UTE como empresario, parecía quedar en entredicho qué tipo de cuentas eran las que debían aprobarse.

Las posibles dudas quedan despejadas en la legislación tributaria, ya que en el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (art. 50.3), se establecen las obligaciones de las sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal, y entre ellas, la información que «deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales»<sup>1</sup>. También la propia Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 139, nos remite al Código de Comercio o normas por las que se rijan los sujetos pasivos de dicho impuesto, a la hora de fijar sus obligaciones contables.

Por consiguiente, queda definida la forma en que han de reflejarse los estados contables de las UTEs, descartándose la mera tenencia de libros auxiliares, aunque se exima de publicidad a dichos estados.

## 2. La contabilidad del partícipe.

Tanto en las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras como a las Inmobiliarias, se presta especial atención a la forma en que se han de reflejar en las Cuentas Anuales de los partícipes las operaciones realizadas a través de la UTE o UTEs en que se participa. Decimos «a través», ya que la ausencia de personalidad jurídica de estas uniones atribuye a las operaciones realizadas por las mismas el carácter de extensivas del propio partícipe.

---

<sup>1</sup> A los efectos de no tributación de dividendos y participación en beneficios, información referente a la aplicación de los beneficios a reservas y distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a éstas.

Los aspectos a que se hace referencia en las citadas normas respecto de la inclusión de la contabilidad de la Unión Temporal en la del partícipe, pueden esquematizarse como sigue:

- a) Fundamentalmente se habilitan, en el cuadro de cuentas y en las relaciones y definiciones contables, las cuentas de «Cuenta corriente con uniones temporales de empresas» y la de «Ingresos por prestaciones a las uniones temporales de empresas». Sin perjuicio del correspondiente desarrollo de cada una a nivel de subcuenta.
- b) La integración de las partidas en el Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias correspondientes a la o a las UTEs en que se participe se hará de forma optativa, bien integrando en cada partida el importe correspondiente a la unión, bien diferenciando en cada partida dicho importe. En caso de elegirse la primera opción se deberá detallar cada importe en el apartado correspondiente de la Memoria. Todo lo anterior se expresa tanto en las Normas de Elaboración de Cuentas Anuales (5.<sup>a</sup> s , 6.<sup>a</sup> j y 7.<sup>a</sup> e), como en la 21.<sup>a</sup> Norma de Valoración.

En los modelos de cuentas anuales, y en concreto en el contenido de la Memoria (apartado 21), se detalla toda aquella información que, al menos, ha de reflejarse en la misma en lo que a las Uniones Temporales se refiere.

En la citada Norma de Valoración se establece (sin perjuicio de la oportuna homogeneización valorativa, temporal o de las correspondientes reclasificaciones y conciliaciones necesarias) que será de forma proporcional, en función del porcentaje de participación, como han de integrarse los saldos en el Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias del partícipe. También señala que se deberán eliminar los resultados no realizados derivados de transacciones partícipe-UTE y viceversa, y los saldos de partidas recíprocas <sup>2</sup>.

- c) Por otro lado, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su Boletín Oficial número 15, en la consulta 4, indica que debe registrarse en el Libro Diario, el conjunto de operaciones de las cuales se derivan las Cuentas Anuales (refiriéndose a las de la UTE), por lo que ha de reflejarse contablemente el conjunto de operaciones realizadas por la UTE como si de las del propio partícipe se tratase, con una periodicidad de anotación conjunta al menos mensual, como recoge el Código de Comercio.

## VI. REGULACIÓN FISCAL DE LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

La mencionada Ley 12/1991, no sólo al dar nueva redacción a los artículos 10<sup>3</sup> y 12<sup>4</sup>, sino también al derogar los artículos 4, 5, 6 y 19 de la Ley 18/1982, introduce y aclara diversas cuestiones de interés fiscal de las UTEs. Es también esta ley la que deroga en su totalidad a la Ley 196/1963.

<sup>2</sup> En clara alusión al método de integración proporcional, descrito en las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (RD 1815/1991).

<sup>3</sup> Sobre régimen fiscal de las Uniones Temporales de Empresas.

<sup>4</sup> Se ocupa de las empresas miembro residentes en el extranjero.

Pero sin duda el nuevo marco legislativo en este aspecto lo constituye la Ley 43/1995, en cuya disposición derogatoria única 1.7 se derogan los apartados 1 y 2 del artículo 10, los artículos 12 a 18 y 22, así como la totalidad de las disposiciones adicionales de la Ley 18/1982.

### 1. Incentivos fiscales de las UTEs.

No es una característica nueva el que, desde un punto de vista meramente fiscal, se haya tratado de incentivar la formación de diversas agrupaciones, entre ellas las UTEs.

En el ámbito de la legislación mencionada, los incentivos establecidos, aunque escasos, sí pueden suponer un aliciente a la hora de constituir una agrupación de este tipo.

Podemos destacar entre ellos los siguientes:

- Gozan de exención en el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados las operaciones de constitución, disolución y liquidación, así como su transformación. Incluyendo esta exención a los contratos y documentos que constituyan un requisito legal necesario para dicha constitución.
- Estarán sujetas pero exentas en el Impuesto sobre Actividades Económicas, dicho de otra forma, deben causar alta en el mismo aunque tributen por cuota cero <sup>5</sup>.

### 2. Las UTEs en el nuevo Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 7 apartado 1 letra c) de la Ley 43/1995, es donde se determina que las Uniones Temporales de Empresas serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Pero no sólo se deja constancia de la inquietud del legislador por esta figura de asociación empresarial al declararla sujeto pasivo, sino que se dedica el Capítulo III del Título VIII, conformado por el artículo 68, a la exclusiva regulación del régimen fiscal de las Uniones Temporales de Empresas.

El régimen fiscal, que se atribuye en esta ley, determina respecto a estas uniones que:

- Están obligadas a presentar la declaración del impuesto (dado que son sujetos pasivos).

---

<sup>5</sup> Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Sólo aparecen Uniones Temporales de Empresas en el sector de la construcción (epígrafe 508).

- Las inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda tributarán en régimen de transparencia fiscal (arts. 75 a 77), aunque sustantivamente no son sociedades transparentes <sup>6</sup>. Se contempla la pérdida de este régimen cuando se realicen actividades distintas a las que constituyen su objeto social.
- No tributarán por este impuesto, por lo que tampoco realizarán pagos a cuenta, salvo por las bases imponibles imputables a socios no residentes <sup>7</sup>.
- No se aplica límite alguno en la imputación de bases imponibles negativas, que además son susceptibles de imputación a medida que se vayan generando <sup>8</sup>.
- Junto con las bases imponibles positivas se transfieren las bases para las oportunas deducciones y bonificaciones, en la proporción en que sean participadas, o conforme a lo estipulado estatutariamente.
- Pueden, los partícipes, optar por imputar las bases en la fecha de cierre del ejercicio o bien hacerlo en momento de aprobación de las cuentas, en cualquier caso la opción que se elija deberá mantenerse al menos durante tres años.

#### *Miembros extranjeros:*

En este caso la UTE española tributa, por la base imponible que corresponda al miembro no residente, como una sociedad cualquiera (art. 75.5). En buena lógica el impuesto satisfecho deberá ir por cuenta del no residente, ya que de otro modo, estarían soportando el resto de los socios un tributo que no les corresponde <sup>9</sup>. Para que así sea, deberá figurar mención al respecto en los estatutos de la unión.

En cuanto a las bonificaciones y deducciones se imputarán, al miembro extranjero, por la parte alícuota correspondiente. En cuanto a las retenciones y pagos a cuenta realizados cabe destacar que éstos corresponderán a la liquidación impositiva realizada por la UTE y atribuible a estos socios, ya que no se les imputa base imponible alguna. Consecuencia de esto es que en el caso de existir bases imponibles negativas, éstas sólo se podrán compensar con las positivas que genere la propia UTE en el plazo máximo de siete años.

---

<sup>6</sup> No se les aplica, por lo tanto, la disposición transitoria vigésimo segunda de la Ley 43/1995.

<sup>7</sup> Artículo 57.o) del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Sobre Sociedades.

<sup>8</sup> Artículo 68.4 de la Ley 43/1995, redactado de nuevo en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

<sup>9</sup> En el caso de UTEs acogidas al régimen especial mediante inscripción en el Ministerio de Economía y Hacienda.

*Uniones Temporales de Empresas extranjeras:*

Pueden acogerse al método de exención de rentas los socios españoles, siempre que lo soliciten y sea concedido por el Ministerio de Economía y Hacienda.

*Uniones Temporales de Empresas españolas que operan en el extranjero:*

Pueden optar por el método de exención, es decir, no imputar la renta obtenida (al haber tributado en el país de origen), o bien imputar cada socio residente la base imponible, con derecho a deducción de la cuota satisfecha (o de la que correspondería en España si ésta fuese menor).

Como se puede observar siempre y cuando la cuota satisfecha en el país extranjero corresponda a un tipo de gravamen inferior al vigente en España, supondrá una ventaja el optar por el método de exención.

En lo concerniente a la imputación de bases imponibles negativas, en España, supondrá la posterior imputación de positivas, con el límite de las primeras (art. 68.4). De esta forma, no se puede estar acogido al régimen de exención e imputarse la empresa miembro solamente las bases negativas.

## **VII. INCIDENCIAS CONTABLES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS: LA RESOLUCIÓN DE 9 DE OCTUBRE DE 1997 DEL ICAC**

Esta resolución <sup>10</sup>, que versa «sobre algunos aspectos de la norma de valoración dieciséis del Plan General de Contabilidad», dedica sus normas cuarta y quinta en su apartado tercero, a las normas especiales de aplicación a las Uniones Temporales de Empresas. Siendo consecuente con la regulación contable al respecto, e incluyendo las aclaraciones propias de las consultas despachadas por el Instituto, nos indica que, al tener que registrar cada partícipe las operaciones realizadas por la UTE, en la proporción correspondiente a su participación, debe hacerlo de igual forma con el efecto impositivo pertinente. Efecto impositivo que se reflejará teniendo en cuenta la imputación de bases que conlleva el régimen de transparencia fiscal.

---

<sup>10</sup> Resolución contenida en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas núm. 31.

Como consecuencia de lo que podríamos llamar «registro proporcional de las operaciones realizadas en régimen de Unión Temporal de Empresas» se deriva la integración proporcional del Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias de dicha unión. Dicha integración deberá aparecer una vez realizadas las oportunas homogeneizaciones y eliminaciones correspondientes, y que en ocasiones también pueden tener repercusión a la hora de reflejar el efecto impositivo en la empresa partícipe.

Para el reflejo contable del impuesto, de las entidades que tributan en régimen de transparencia fiscal, esta resolución desarrolla la cuenta 632 denominada *Entidades transparentes, efecto impositivo* a nivel de cuatro dígitos para los ajustes, tanto positivos como negativos (en impuestos anticipados o diferidos y en los créditos por pérdidas a compensar) en la imposición de estas entidades. Figurarán en la partida «Impuesto sobre Sociedades».

También se establecen las subcuentas, que figurarán en la partida de «Otros impuestos», 6320 *Importes a cuenta no recuperables por entidades transparentes* y la 6321 *Importes a cuenta no recuperables por agrupaciones de interés económico*, en donde se recogen las cantidades retenidas e ingresos a cuenta de estas agrupaciones y cuotas imputadas que no vayan a ser recuperadas por estas agrupaciones, lo que por analogía debe hacerse extensivo a las UTEs.

Las repercusiones contables derivadas de esta normativa tienen una trascendencia de gran importancia a la hora de integrar las operaciones realizadas por las uniones que nos ocupan, en los Libros de los miembros o partícipes.

Como consecuencia de la integración proporcional de las operaciones realizadas a través de la UTE, en la contabilidad de la empresa partícipe, se hace precisa la realización de posteriores ajustes y eliminaciones. También puede pensarse que, en ciertos casos, esta proporcionalidad se vea modificada por prescripciones estatutarias, como puede ser el caso en que la existencia de un socio extranjero ocasione la tributación de la UTE, como si de una sociedad cualquiera se tratase, por la base imponible que corresponda a dicho socio. En este caso, no sólo la cuota debe ser por cuenta del socio por el cual tributa la UTE, sino que el gasto, ocasionado por las retenciones no recuperables por ésta última, corresponderá a los socios a los que se aplique la transparencia fiscal.

Como puede apreciarse, una vez más, las consecuencias que la norma tributaria acarrea sobre el proceso contable no son banales.

## 1

**Ejemplo:**

Supongamos que la empresa «CON SA» dedicada a la construcción, participa en un 30% en una Unión Temporal de Empresas. En dicha UTE el resto de los socios, empresas constructoras, son «HACHE SA» que ostenta una participación del 40% y, «EX SA» (partícipe extranjero) que posee el resto.

El fondo operativo con el que se constituyó la UTE, sin que se hayan realizado aportaciones posteriores, es de 50.000.000 de pesetas.

De las operaciones que se han realizado por la UTE se conoce lo siguiente, al objeto de confeccionar las Cuentas Anuales del partícipe «CON SA»:

En una obra contratada por encargo, a la que «CON SA» aplica el método de porcentaje de realización, se han ejecutado y certificado (coincidiendo con la ejecución a precios de contrato) 20.000.000 de pesetas (IVA 16%). Esta obra está subcontratada por la UTE, y ésta ya la ha certificado a su cliente.

Se ha realizado en el ejercicio una compra de materiales por 12.000.000 de pesetas a «CON SA» con un beneficio del 50% (IVA 16%). Al final del ejercicio aún quedan en el almacén la totalidad de los materiales anteriores.

Se han obtenido ingresos financieros por un importe de 10.000.000 de pesetas, los cuales han sido cobrados con una retención del 25%.

Para realizar la liquidación del impuesto se sabe que la UTE posee bonificaciones por 15.000.000 de pesetas y que una operación de *leasing* origina una diferencia, en este su primer año, de 10.000.000 de pesetas. En los estatutos se pactó que el impuesto correspondiente al partícipe extranjero fuese por cuenta del mismo. El saldo de la cuenta «Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta» presenta un saldo de 22.000.000. Además fue sancionada con una multa de 5.000.000.

El beneficio antes de impuestos que corresponde a «EX SA» asciende a 400.000.000.

Las operaciones se realizaron en el mismo ejercicio económico y de igual duración que el de sus partícipes. Tampoco se han aplicado criterios de valoración divergentes entre la UTE y los partícipes, por lo que no se precisa de ajustes de homogeneización al respecto.

La sociedad partícipe «CON SA» ha optado por integrar dentro de su Diario las operaciones realizadas a través de la Unión de forma diaria.

.../...

.../...

**Solución:**

La UTE, en el momento de su constitución habrá realizado lo siguiente:

50.000.000	Banco (572)		
		a Fondo operativo (109)	50.000.000
_____		x _____	

Por otro lado la empresa partícipe «CON SA» en el momento de hacer efectiva su participación del 30% habrá realizado:

15.000.000	Aportaciones en UTEs (5540)		
		a Banco (572)	15.000.000
_____		x _____	

La UTE por los trabajos subcontratados a «CON SA» y a la recepción de los mismos hará:

20.000.000	Trabajos realizados por subcontratistas (606)		
3.200.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Subcontratista «CON SA» (410)	23.200.000
_____		x _____	

En la contabilidad de «CON SA» por su parte, a la certificación de la obra:

23.200.000	Cientes UTE (430)		
		a Obra ejecutada y certificada (700)	20.000.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	3.200.000
_____		x _____	

.../...

.../...

La UTE por la compra realizada a «CON SA» reflejará:

12.000.000	Compra de materiales y elementos almacén (601)		
1.920.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Proveedores «CON SA» (400)	13.920.000
_____		x _____	

Por su lado el partícipe anotará:

13.920.000	Cientes UTE (430)		
		a Ventas de materiales (707)	12.000.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	1.920.000
_____		x _____	

Por el cobro de intereses de la UTE:

7.500.000	Banco (572)		
2.500.000	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)		
		a Otros ingresos financieros (769)	10.000.000
_____		x _____	

La UTE sólo recuperará las retenciones practicadas que correspondan al socio o partícipe extranjero, ya que en el caso de los residentes se aplicará la transparencia fiscal. Por lo que a tenor de lo expresado en la Resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC, la UTE debería reflejar la «pérdida» de dichas retenciones de la siguiente forma:

1.750.000	Importes a cuenta no recuperables por UTEs (632_) (70% x 2.500.000)		
		a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	1.750.000
_____		x _____	.../...

.../...

De lo anterior se deduce que la cuenta «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta» presentará un saldo al cierre del ejercicio representativo de las retenciones recuperables, es decir, en nuestro caso las correspondientes al socio extranjero.

«CON SA» por su lado, deberá contabilizar las retenciones que, practicadas a la UTE, se descontarán en la liquidación del partícipe como consecuencia de la aplicación de la transparencia fiscal. De igual forma que, lo que podríamos llamar transferencia de las retenciones, supone un gasto para la UTE, deberán suponer un ingreso para el partícipe.

En este caso el importe que corresponde a «CON SA» es:

$$30\% \times 2.500.000 = 750.000$$

750.000	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)		
	(30% x 2.500.000)		
		a Ajustes positivos en la imposición de UTEs (6328_)	750.000
_____	x _____		

#### FASE DE INTEGRACIÓN:

Recordemos que los saldos de la UTE se integran en las Cuentas Anuales del partícipe, bien diferenciando cada partida, o bien englobándolas dentro de las de éste (en este caso se detallarán en la memoria los importes correspondientes a la UTE).

A nivel del Libro Diario también deben integrarse (al menos con periodicidad mensual) las operaciones realizadas a través de la UTE.

Por lo tanto, en la contabilidad del partícipe que nos ocupa realizará:

15.000.000	Banco (572)		
		a Fondo operativo (109)	15.000.000
_____	x _____		
6.000.000	Trabajos realizados por subcontratistas (606)		
960.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Subcontratista «CON SA» (410)	6.960.000
_____	x _____		.../...

.../...

3.600.000	Compra de materiales y elementos almacenables (601)		
576.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Proveedores «CON SA» (400)	4.176.000
		_____ x _____	
2.250.000	Banco (572)		
750.000	Hacienda Pública, retenciones y pagos cuenta (473)		
		a Otros ingresos financieros (769)	3.000.000
		_____ x _____	
750.000	Importes a cuenta no recuperables por UTEs (632_)		
		a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	750.000
		_____ x _____	

En el anterior apunte, la integración la realizamos por  $10.000.000 \times 30\% \times 25\% = 750.000$  pesetas que es la retención que efectivamente corresponde a «CON SA».

De hacerse de forma estrictamente proporcional (30%) habría de ajustarse hasta quedar por tal importe.

Como consecuencia ha de señalarse que el gasto originado en la UTE por las retenciones no recuperables no debe afectar al socio no residente, ya que de otra forma se estarían transfiriendo beneficios de la UTE a los socios residentes, vía pagos a cuenta y retenciones en perjuicio de dicho socio.

#### LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA DE LA UTE:

Tomará como resultado antes de impuestos el que corresponde exclusivamente al socio extranjero, el cual ostenta una participación del 30% .

#### Impuesto devengado:

Resultado contable antes de impuestos .....	400.000.000
Diferencia permanente (SANCIÓN; 30% de 5.000.000) .....	1.500.000
	.../...

.../...

Resultado contable ajustado .....	401.500.000
Impuesto bruto (35%) .....	140.525.000
Deducciones y bonificaciones (30% de 15.000.000) .....	4.500.000
<b>Impuesto devengado .....</b>	<b>136.025.000</b>

*Impuesto a pagar:*

Resultado contable antes de impuestos .....	400.000.000
Diferencia permanente (SANCIÓN; 30% de 5.000.000) .....	1.500.000
Resultado contable ajustado .....	401.500.000
Diferencia temporal (LEASING; 30% de 10.000.000) .....	(3.000.000)
Base imponible .....	398.500.000
Cuota íntegra (35%) .....	139.475.000
Deducciones y bonificaciones (30% de 15.000.000) .....	4.500.000
<b>Cuota líquida .....</b>	<b>134.975.000</b>
Retenciones y pagos a cuenta * .....	22.000.000
<b>Cuota diferencial .....</b>	<b>112.975.000</b>

\* La cuenta, representativa del saldo de las retenciones y pagos a cuenta que se han realizado durante el ejercicio, recoge única y exclusivamente lo correspondiente al socio extranjero. Recordemos que el resto ha sido imputado por la UTE como gasto y atribuido a los socios residentes.

De la liquidación anterior, la UTE habrá reflejado el siguiente asiento:

136.025.000	Impuesto sobre beneficios (630)	
	a Impuestos sobre beneficios diferidos (479)	1.050.000
	a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	22.000.000
	a Hacienda Pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades (4752)	112.975.000
_____	x	_____

Asiento que, de integrarse en la contabilidad de los partícipes residentes, deberá eliminarse mediante el ajuste correspondiente, ya que corresponde a la liquidación realizada por la UTE por cuenta del socio extranjero.

.../...

.../...

*FASE DE ELIMINACIÓN:*

Se procederá a la eliminación de saldos recíprocos, tanto de ingresos y gastos como de créditos y débitos. También se eliminarán los resultados derivados de operaciones internas y no realizados.

El primer saldo recíproco que eliminamos es el que representa la participación en la UTE y el propio Fondo operativo de la misma.

15.000.000	Fondo operativo (109)		
		a Aportaciones en UTEs (5540)	15.000.000
_____		x _____	

Se eliminarán los débitos y créditos recíprocos derivados de las operaciones realizadas entre la UTE y el partícipe.

Por la obra realizada a la UTE:

6.960.000	Subcontratista «CONSA» (410)		
		a Clientes UTE (430)	6.960.000
_____		x _____	

Por la venta de materiales:

4.176.000	Proveedores «CONSA» (400)		
		a Clientes UTE (430)	4.176.000
_____		x _____	

Posteriormente eliminamos los gastos e ingresos recíprocos:

6.000.000	Obra ejecutada y certificada (700)		
		a Trabajos realizados por subcontratistas (606)	6.000.000
_____		x _____	

3.600.000	Ventas de materiales (707)		
		a Compra de materiales y elementos almacenables (601)	3.600.000
_____		x _____	.../...

.../...

750.000	Ajustes positivos en la imposición de UTEs (632_)	
	a Importes a cuenta no recuperables por UTEs (632_)	750.000
	x	

Por último, será preceptivo eliminar los resultados procedentes de las operaciones realizadas entre la UTE y el partícipe.

En nuestro caso, deberemos eliminar el resultado obtenido en la venta de materiales que «CON SA» ha realizado a la UTE.

Como en los inventarios de la UTE figuran la totalidad de los materiales, adquiridos en 12.000.000 de pesetas, habrá que eliminar el resultado total obtenido en la operación y que, correspondiendo al partícipe, éste puede calcularse como sigue:

Cálculo del valor de los materiales ( $V_{\text{mat}}$ )

$$V_{\text{mat}} + 50\% \times V_{\text{mat}} = 12.000.000 \Rightarrow V_{\text{mat}} = 8.000.000$$

$$\text{Beneficio obtenido} = 12.000.000 - 8.000.000 = 4.000.000$$

$$\text{Beneficio no realizado} = 100\% \times 4.000.000 = 4.000.000$$

$$\text{Beneficio correspondiente a «CON SA»} = 30\% \times 4.000.000 = 1.200.000$$

En el proceso de integración, sólo hemos considerado los movimientos directamente derivados de las operaciones detalladas en el ejemplo que nos ocupa, pero lógicamente también son susceptibles de integración el resto de movimientos realizados por la UTE, de ahí que también hayan quedado reflejados los correspondientes a las variaciones de existencias.

Por lo que el asiento a realizar será:

1.200.000	Variación de existencias de materiales y elementos almacenables (611)	
	a Existencias de materiales y elementos almacenables (632_)	1.200.000
	x	

Finalmente los saldos, que se desprendan de todos los movimientos (incluida la fase de eliminación), se integrarán en las Cuentas Anuales del partícipe de cualquiera de las dos formas permitidas (diferenciando cada partida o de forma integrada).

**BIBLIOGRAFÍA**

- ARCE, Manuel J.: «Agrupaciones Europeas de Interés Económico: una reunión productiva», *Expansión Internacional*, núm. 118, octubre 1994, págs. 42-50.
- BLANQUER UBEROS, R.: «Las Uniones Temporales de Empresa. Su regulación en relación al Derecho privado en general y al Código de Comercio en particular», *Hacienda Pública Española*, núm. 94, diciembre 1985, págs. 167-190
- ESTEO SÁNCHEZ, F.: «Las Uniones Temporales de Empresas. Especial referencia al sector de la construcción y a la contabilidad de la empresa partícipe», *Esic Market*, núm. 87, enero-marzo 1995, págs. 129-150.
- GARCÍA MARTÍNEZ, F. y VILLANUEVA GARCÍA, E.: «Contabilidad de las operaciones realizadas en régimen de Unión Temporal de Empresas (I)», *Técnica Contable*, núm. 555, marzo 1995, págs. 137-154.
- GARCÍA MARTÍNEZ, F. y VILLANUEVA GARCÍA, E.: «Contabilidad de las operaciones realizadas en régimen de Unión Temporal de Empresas (II)», *Técnica Contable*, núm. 556, abril 1995, págs. 261-271.
- GUTIÉRREZ VIGUERA, M.: «La contabilidad de las Uniones Temporales de Empresas (UTE) en el sector de la construcción», *Técnica Contable*, núm. 531, marzo 1993, págs. 185-197.
- GUTIÉRREZ VIGUERA, M.: *Contabilidad de empresas constructoras*. Ed. El autor, Madrid 1994.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC): Consulta 4. Sobre diversas cuestiones relativas a la aplicación con carácter general de las normas sobre Uniones Temporales de Empresas a todos los sectores de la actividad y al registro contable en Libros, de la «integración» de las cifras de las UTEs, BOICAC núm. 15, diciembre 1993, pág. 58.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC): Resolución de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración dieciséis del Plan General de Contabilidad. BOICAC núm. 31, octubre 1997, págs. 29-50.
- LADO, AGUSTINE A. y KEDIA, BEN L.: «Determinantes en la elección estratégica de lo individual frente a la alianza», *Economía Industrial*, enero-febrero 1992, págs. 49-60.
- LEY 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
- LEY 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional.
- LEY 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y Uniones de Empresas.
- LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- ORDEN de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras .
- QUESADA SÁNCHEZ, F. J., JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M. A. y SANTOS PEÑALVER, J. F.: *La contabilidad de las empresas constructoras*. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid 1994.
- QUESADA SÁNCHEZ, F. J., JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M. A. y SANTOS PEÑALVER, J. F.: «Tratamiento contable de las uniones temporales de empresas», *Partida Doble*, núm. 66, abril 1996, págs. 52-59.
- REAL DECRETO 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- REGLAMENTO (CEE) 2137/85 del Consejo de 25 de julio, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés económico.
- RODRÍGUEZ BARRIGÜETE, C.: «Cuál es el trato fiscal de las UTEs y AEIEs», *Estrategia financiera*, núm. 130, junio 1997, págs. 31-38.