

TRIBUTACION

**LEY 12/1991, DE 29 DE ABRIL,
DE AGRUPACIONES DE INTERES
ECONOMICO**

N.º 199

Trabajo efectuado por:

JOSE A. LOPEZ-SANTACRUZ MONTES*Inspector de Finanzas**Coordinador Area Tributaria****Sumario:***

- I. Introducción.
- II. Régimen fiscal de las Agrupaciones de interés económico.
- III. Régimen fiscal de las Agrupaciones europeas de interés económico.
- IV. Régimen fiscal de las Uniones temporales de empresas.
- V. Disposiciones transitorias.



TRIBUTACION

**LEY 12/1991, DE 29 DE ABRIL,
DE AGRUPACIONES DE INTERES
ECONOMICO**

N.º 199

I. INTRODUCCION

Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 12/1991, existían diferentes figuras asociativas entre empresas cuya finalidad era la de facilitar el desarrollo de las mismas, reguladas, todas ellas, por normas de carácter tributario, por lo que su régimen jurídico-mercantil era muy pobre de contenido. En este sentido podemos resumirlas en:

1. Sociedades de Empresas: reguladas por los preceptos de la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, bajo la forma jurídica de sociedad anónima, constituidas por sociedades o empresarios individuales, agrícolas, industriales o mercantiles, que tuviesen por objeto alguno de los fines expresamente contenidos en dicha norma legal, de manera que la exigencia sobre su forma jurídica concreta, la de sociedad anónima, quizás porque garantiza mejor que otras los intereses de terceros, y la de su finalidad reducida a los casos establecidos en la propia ley, posiblemente han constituido un factor negativo en cuanto al desarrollo práctico de esta figura.

2. Agrupaciones de Empresas: reguladas inicialmente por el artículo 10. 1 E del Real Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, de tal manera que eran Entidades que sin llegar a constituir una personalidad jurídica independiente, estaban compuestas por personas físicas o jurídicas para realizar alguna actividad en común que favoreciera el ejercicio de la actividad propia de cada uno de ellos.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, derogó la anterior disposición, aunque asumió el compromiso de establecer una norma sobre el régimen fiscal de las Asociaciones, Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas.

Dicho régimen se estableció por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, definiendo las Agrupaciones de Empresas como las que se derivan de las distintas modalidades contractuales de colaboración entre empresarios, válidas según las leyes, que sin crear un ente con personalidad jurídica propia sirvan para facilitar o desarrollar en común la actividad empresarial de sus miembros.

Dada la poca precisión del objeto de la Agrupación, durante su vigencia se han planteado dudas interpretativas sobre si la actividad de ésta debía limitarse a realizar una actividad com-

plementaria de la de sus miembros, siendo éstos los únicos destinatarios de la actividad de la Agrupación o por el contrario, aun teniendo una actividad complementaria o auxiliar podía sin limitación alguna, entregar bienes o prestar servicios a terceros como cualquier sociedad mercantil.

Respecto a su régimen fiscal, las Agrupaciones estaban sujetas al Impuesto sobre Sociedades aunque, las inscritas en un registro especial llevado en el Ministerio de Economía y Hacienda, estaban sometidas, con carácter obligatorio, al régimen de transparencia fiscal.

3. Uniones Temporales de Empresas: reguladas en la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, permitían a los empresarios agruparse temporalmente con el fin de lograr un mejor desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro, pudiendo ser la obra o servicio público o privado, dependiendo de quien la hubiere adjudicado. La constitución de la Unión Temporal requería de una previa autorización administrativa con un complejo trámite, procedimiento que fue simplificado con la Ley 18/1982, de 26 de mayo, por la que se define la Unión Temporal como el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro, sin que tenga personalidad jurídica propia.

Respecto del ámbito objetivo de la Unión Temporal, ambas normas legales establecen como objeto exclusivo la ejecución de una sola obra, servicio o suministro concreto y determinado para un tercer contratante, por lo que se requiere la existencia de un encargo previo al que habrá de ajustarse la actividad desarrollada por la Unión Temporal.

En cuanto a su régimen fiscal, la Unión Temporal, al igual que la Agrupación de Empresas, aun careciendo de personalidad jurídica, tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades al amparo del artículo 33 de la Ley General Tributaria, estando sujeta al régimen de transparencia fiscal en caso de que esté inscrita en el registro administrativo del Ministerio de Economía y Hacienda.

La Ley 12/1991 deroga la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y Uniones de Empresas, así como la Ley 18/1982, de 26 de mayo, en su regulación de las Agrupaciones de Empresas, y viene a sustituir a todas estas fórmulas de colaboración entre empresas, estableciendo el marco sustantivo de una nueva figura asociativa dotándola de personalidad jurídica, al objeto de su mejor desenvolvimiento en el tráfico mercantil, y con carácter de sociedad de personas, por lo que las normas de la sociedad colectiva tienen carácter supletorio del régimen jurídico-mercantil establecido en dicha ley.

La finalidad de la Agrupación de interés económico es coincidente con las anteriores fórmulas asociativas de empresas, al perseguir facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus miembros, es decir, dado el carácter personalista de la Agrupación, sus socios amplían su propia actividad empresarial a través de la Agrupación, por ello, aun teniendo ésta ánimo de lucro, no es para la Agrupación sino para sus empresas miembros.

Respecto del objeto de la Agrupación, éste se limitará exclusivamente al ejercicio de una actividad económica auxiliar de las que desarrollan sus miembros, aunque tal carácter auxiliar debe entenderse en el sentido de que la actividad de la Agrupación puede ser cualquiera que, estando vinculada con la de sus socios, sirva para mejorar la de estos últimos, por lo que en ningún caso la actividad de la Agrupación puede sustituir a la de sus miembros, pues, en caso contrario, éstos quedarían vacíos de contenido.

Este carácter auxiliar no impide que la actividad de la Agrupación deba tener necesariamente una dimensión menor comparativamente que la de sus miembros, al contrario, puede ser incluso superior, basta observar que mientras que el proyecto de ley limitaba el número de trabajadores a 500 personas, la redacción definitiva de la ley no establece limitación alguna.

En cuanto al ámbito subjetivo, sólo podrán ser socios de una Agrupación de interés económico las personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades empresariales, entendiéndose por tal aquellas actividades económicas que utilizando los factores capital y trabajo conjuntamente o uno solo de éstos, supongan la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, así como por quienes ejerzan profesiones liberales. No obstante, la ley admite de forma expresa como socios de una Agrupación aquellas Entidades que estén dedicadas a la investigación, aun no desarrollando una actividad empresarial.

II. REGIMEN FISCAL DE LAS AGRUPACIONES DE INTERES ECONOMICO

1. Impuesto sobre Sociedades.

La Agrupación de interés económico es una figura paralela a la Agrupación europea, de manera que si ésta tiene como objeto la de facilitar la cooperación entre empresas de diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, aquélla tiene, igualmente, por finalidad la de facilitar la cooperación entre empresas nacionales, por lo que el régimen fiscal de ambas debe ser idéntico.

En este sentido, el Reglamento del Consejo de las Comunidades Europeas 2187/85, de 25 de julio, relativo a la constitución de una Agrupación europea de interés económico, en su artículo 40 establece el régimen fiscal de la misma cuando dispone que «los resultados de la actividad de la Agrupación sólo estarán sujetos a imposición a nivel de sus miembros», es decir, está proclamando el régimen de transparencia fiscal.

Es por ello que la Ley 12/1991, establece la transparencia fiscal como régimen de tributación de la Agrupación de interés económico, por lo que, la base imponible obtenida por la Agrupación se imputará a los socios en la proporción prevista en la escritura de constitución o,

en su defecto, por partes iguales, con la particularidad de que las bases imponibles negativas se imputan igualmente a los socios sin restricción alguna, a diferencia del régimen general de transparencia fiscal, donde éstas no son objeto de imputación, pudiéndose compensar con las bases imponibles positivas obtenidas por la Entidad transparente en los cinco años siguientes.

Sobre la posibilidad de imputación de bases imponibles negativas, es necesario señalar que el legislador ha recogido en el texto normativo la postura administrativa que, sobre este particular, tenía en cuanto a las Agrupaciones de Empresas y Uniones Temporales de Empresa de la Ley 18/1982, en el sentido de que la referencia que el artículo 19. 3 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, después de la reforma introducida por la Ley 48/1985, efectuaba para estas entidades al régimen de transparencia fiscal, lo era al régimen tal y como estaba configurado en la Ley 18/1982, donde se permitía imputar, en cualquier caso, los beneficios o pérdidas o bien los ingresos o gastos en el supuesto de que aquéllos no pudieran ser determinados.

Este régimen de tributación de la Agrupación de interés económico parece que es el más coherente con su finalidad específica, habida cuenta de que la Agrupación es un medio a través de la cual los socios prolongan su actividad empresarial al objeto de facilitar el desarrollo de la misma, mediante la realización de una actividad auxiliar a la suya propia, es decir, la Agrupación es una sociedad instrumental que no tiene como horizonte obtener beneficios para ella misma, sino para sus socios, como se aprecia en el artículo 21, cuando establece que «los beneficios y pérdidas procedentes de las actividades de la Agrupación serán considerados como beneficios de los socios»; por todo ello parece que la tributación de la Agrupación debe hacerse a nivel de sus miembros, es decir, transparentando los resultados de la Agrupación a los socios.

Respecto al régimen fiscal del socio no residente en España, miembro de una Agrupación de interés económico, podemos diferenciar dos supuestos:

a) Socio residente en un Estado con el que España tenga suscrito Convenio para evitar la doble imposición.

La Ley 12/1991 considera a la Agrupación de interés económico como una sociedad de personas, de tal manera que todos sus beneficios, sean o no distribuidos, se consideran como beneficios empresariales de los asociados, como se desprende de su artículo 21 cuando establece que «los beneficios y pérdidas procedentes de las actividades de la Agrupación serán considerados como beneficios de los socios y repartidos entre ellos en la proporción prevista en la escritura o, en su defecto, por partes iguales». Ello quiere decir que, para el socio, estos beneficios tienen el carácter de comerciales o industriales y como tales deben ser calificados para la aplicación de los convenios, para evitar la doble imposición.

En consecuencia, al calificarse fiscalmente como beneficios empresariales de los socios, ello implica que solamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del socio, a menos que éste realice su actividad en España por medio de un establecimiento permanente, en cuyo caso, tal beneficio se atribuirá a dicho establecimiento permanente.

En este sentido, el artículo 5 del modelo de convenio de doble imposición de la OCDE establece las reglas concernientes a la noción de establecimiento permanente, como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, de tal modo que este término no incluye el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatoria.

Por otro lado, el artículo 3 de la Ley 12/1991 dispone que el objeto de la Agrupación se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios, por lo que en principio, y a la vista del artículo 5 del modelo de convenio, podría pensarse que por realizar la Agrupación una actividad auxiliar de la del socio, en ningún caso determinaría que el socio realiza su actividad en España a través de la Agrupación por medio de un establecimiento permanente.

Sin embargo, ello no es así, pues deberá analizarse caso por caso tal carácter auxiliar de la actividad de la Agrupación, de tal suerte que el criterio decisivo consistirá en determinar si la actividad de la Agrupación constituye en sí misma una parte significativa del conjunto de actividades del socio, es decir, si la Agrupación puede contribuir de forma efectiva a la productividad de la empresa del socio, en la medida en que se pueda atribuir a la Agrupación una parte de los beneficios de aquella.

La exclusión del precitado artículo 5 del modelo de convenio precisa que las actividades de la instalación fija de negocios deben ser ejercidas para la empresa, en nuestro caso el socio, de manera que aquella Agrupación que preste servicios no sólo a los socios de la misma, sino también directamente a terceros, no tendrán carácter auxiliar, por lo que, en su caso, podría considerarse que el socio no residente actúa en España a través de un establecimiento permanente.

En conclusión, los resultados obtenidos por la Agrupación, al ser considerados como resultados de los socios, serán gravados, en principio, en el estado de residencia del socio miembro, salvo que, por aplicación del convenio, tales resultados puedan ser imputados a un establecimiento permanente en España, en cuyo caso se someterán a tributación de acuerdo con las normas en vigor en el Impuesto sobre Sociedades de los establecimientos permanentes, de tal manera que la Ley 12/1991 considera que el gravamen de estos resultados es definitivo, no procediendo ninguna otra imposición en España en la distribución efectiva de estos rendimientos.

En caso contrario, es decir, cuando no se derive la existencia de un establecimiento permanente, el socio no residente no tributará en España por los resultados de la Agrupación que a él le correspondan, puesto que, al ser considerados como beneficios empresariales propios, tributarán en su Estado de residencia, según establece el artículo 7 del modelo de convenio. Es más, del artículo 24. 2 de la Ley 12/1991 se desprende que, en todo caso, en ausencia de establecimiento permanente, la base imponible imputable al socio no residente se considera como renta no obtenida en España, sin perjuicio de que, en este caso, cuando la Agrupación acuerde distribuir beneficios, los que correspondan al socio no residente tributarán en España, de conformidad con las normas del convenio de doble imposición que corresponda.

b) Socio residente en un Estado con el que España no tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, o teniéndolo, en el mismo se salve íntegramente la aplicación de la ley interna española.

En primer lugar, debe valorarse si de acuerdo con el artículo 7 a) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la actividad que, en su caso, realizase el socio no residente a través de la Agrupación determina la existencia de un establecimiento permanente en territorio español.

En tal caso, el resultado procedente de la actividad de la Agrupación se imputará al establecimiento permanente, tributando de acuerdo con las normas en vigor del Impuesto sobre Sociedades sobre los establecimientos permanentes, de manera que la distribución efectiva de los resultados así gravados no dará lugar a ninguna otra imposición en España.

Por otro lado, en el supuesto de que la actividad del socio no residente a través de la Agrupación no determine la existencia de un establecimiento permanente en territorio español, la tributación de aquél se ajustaría, en principio, a la normativa general del Impuesto sobre Sociedades; ello supondría, de acuerdo con el artículo 23 de la Ley 61/1978, gravar al socio no residente al tipo del 25 por 100 por la base imputada en régimen de transparencia.

Sin embargo, este planteamiento no es correcto, puesto que el artículo 4 de la Ley 61/1978 establece la sujeción por obligación real cuando el no residente obtenga rendimientos en territorio español y, por otro lado, el artículo 24. 2 de la Ley 12/1991 considera como rendimiento obtenido en España la base imponible de la Agrupación imputable al socio no residente exclusivamente cuando éste disponga, en territorio español, de un establecimiento permanente, por lo que, en ausencia de tal establecimiento, la base imputable al no residente se considerará como no obtenida en España y, por tanto, no está sujeta a gravamen alguno, sin perjuicio de que cuando la Agrupación acuerde distribuir beneficios, los que correspondan al socio no residente tributarán en España, de acuerdo con las normas generales sobre tributación de no residentes en el Impuesto sobre Sociedades.

2. Incidencia de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el régimen fiscal de la Agrupación de interés económico.

La disposición adicional quinta de la Ley 18/1991, al regular el régimen de transparencia fiscal del artículo 19 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, dispone entre otras particularidades las siguientes:

a) Las bases imponibles negativas no son objeto de imputación, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad transparente en los cinco ejercicios siguientes.

b) Las sociedades en transparencia fiscal tributan por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios, personas físicas o jurídicas, no residentes en territorio español.

c) Los dividendos o distribuciones equivalentes acordados por la sociedad transparente que corresponda a los socios no residentes tributan por tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los convenios de doble imposición suscritos por España.

No obstante lo anterior, la disposición adicional vigésimo cuarta de la Ley 18/1991 establece que lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción dada por dicha ley, se entenderá sin perjuicio de las especialidades contenidas en la Ley 12/1991, en cuanto al régimen fiscal de las Agrupaciones de interés económico y de las Uniones temporales de empresas.

Ello quiere decir que el régimen de transparencia fiscal establecido por la Ley 12/1991 no se ha visto modificado por las disposiciones sobre esta materia establecidas en la Ley 18/1991, por lo que:

a) Las bases imponibles negativas de la Agrupación podrán imputarse a sus socios.

b) La Agrupación no tributa por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a sus socios no residentes.

No obstante, el socio no residente tributará en España por dicha base, si el mismo dispone de un establecimiento permanente situado en el territorio español.

c) La distribución del resultado de la Agrupación imputable al socio no residente, que fue gravada según el apartado anterior, no estará sometida a ninguna otra imposición en España.

3. Aportaciones de bienes y derechos.

La constitución de una Agrupación de interés económico, como cualquier otra entidad mercantil, puede formalizarse mediante aportaciones no dinerarias, en cuyo caso se manifestará en el socio una alteración patrimonial susceptible de generar un incremento o disminución patrimonial, determinado según las normas generales del impuesto que grave la renta del mismo.

No obstante, la Ley 12/1991 trata de evitar que, por motivos fiscales, se obstaculice la constitución de Agrupaciones, cuando la aportación no dineraria efectuada por el socio consiste precisamente en una explotación económica autónoma, es decir, una rama de su actividad

empresarial, definida como el conjunto de elementos patrimoniales activos y pasivos de una parte de la empresa que constituya, desde el punto de vista de la organización, un todo capaz de funcionar por sus propios medios, concepto que apareció en nuestro ordenamiento jurídico tributario en el Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que modificó diferentes artículos de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas, inspirado, a su vez, en la Directiva 7585/90 del Consejo de las Comunidades Europeas de 10 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

En tal caso, los posibles incrementos o disminuciones de patrimonio que pudieran ponerse de manifiesto en la aportación no se integran en la base imponible del socio, al considerarse que existe una sucesión universal en la transmisión en bloque del patrimonio afecto a la rama de actividad aportada, por lo que la Agrupación, independientemente de la valoración contable del patrimonio recibido, deberá calcular, a efectos fiscales, las amortizaciones, incrementos o disminuciones de patrimonio y, en su caso, las pérdidas de valor fiscalmente deducibles concernientes a los bienes y derechos objeto de aportación, sobre los mismos valores y en las mismas condiciones que lo hubiera realizado el socio en caso de no mediar la aportación, modificando la Agrupación su resultado contable, en su caso, mediante la técnica de los ajustes extracontables para determinar su base imponible.

En definitiva, este régimen consiste en un diferimiento de las posibles plusvalías tácitas de los bienes y derechos aportados, puesto que aquéllas se manifestarán y se gravarán en la Agrupación cuando ésta transmita dichos bienes o derechos, y en caso contrario, el diferimiento se manifiesta al computarse fiscalmente un menor gasto en la amortización, por cuanto ésta se determina no sobre los valores contables, sino sobre los valores históricos de los bienes antes de realizarse la aportación.

Una correcta aplicación práctica de este diferimiento necesitará que la Agrupación recoja en la memoria de sus cuentas anuales los valores que los elementos de activo y pasivo objeto de la aportación tenían en la contabilidad del socio, debiendo mantener esta información ejercicio a ejercicio hasta la completa amortización o transmisión de los elementos aportados.

Por otro lado, respecto del socio, la Ley 12/1991 le obliga a que su participación en la Agrupación se valore, a efectos fiscales, no por el valor real de la aportación, sino por el valor neto contable que en su contabilidad tenía la rama de actividad objeto de la aportación.

Este sistema de diferimiento en la aportación tiene el inconveniente de que la plusvalía declarada, no sujeta en el momento de efectuarse la aportación, puede convertirse en un doble gravamen sobre ella, aunque en dos sujetos diferentes, puesto que en el socio dicha plusvalía queda latente en el valor de la aportación que se manifestará en su transmisión, y en la Agrupación la misma plusvalía está igualmente latente desde el momento en que, a efectos fiscales, los valores de los elementos aportados son los históricos.

La Ley 12/1991 establece el diferimiento con carácter obligatorio, tanto si se generan en la aportación incrementos como disminuciones de patrimonio, resultando éstas cuando el valor neto contable de la aportación es superior al valor real de la misma.

En tal caso, la Agrupación contabilizará la aportación de acuerdo con dicho valor real, por lo que la amortización contable, correspondiente a los bienes objeto de la aportación, será inferior a la que hubiera realizado el socio aportante de no mediar esta operación, lo cual obliga a recapitular sobre la amortización que sería admitida como gasto fiscal, la contabilizada o la resultante sobre los valores históricos de dichos bienes.

Según la disposición final séptima del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior a aquel en que se imputan contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que una disposición fiscal establezca lo contrario, es decir, que aunque no esté contabilizado el gasto, sería deducible a efectos fiscales.

Dado que la Ley 12/1991 no contempla esta excepción al principio de inscripción contable, una interpretación literal de esta disposición al supuesto planteado, conduciría a admitir como gasto fiscal en la Agrupación exclusivamente las amortizaciones contabilizadas.

Ahora bien, puesto que la Ley 12/1991 hace abstracción de la aportación de la rama de actividad y, por tanto, de la valoración contable de la misma en la Agrupación, ésta considerará, a efectos fiscales, los gastos y otras rentas que se deriven de los elementos aportados como si tal aportación no se hubiere realizado, lo que supone implícitamente una excepción al principio de inscripción contable, es decir, se admitiría como gasto en la determinación de la base imponible una amortización por un importe superior al contabilizado, pues lo contrario supondría un exceso de gravamen, dado que la pérdida de valor de los elementos aportados no tendría en ningún momento incidencia en la base imponible, tanto del socio como de la Agrupación.

La Ley 12/1991 completa el círculo al considerar que en la disolución total o parcial de la Agrupación, si se adjudica la rama de actividad al mismo socio que la aportó, por un lado, en la Agrupación no se computarán los incrementos o disminuciones de patrimonio que se manifiesten con ocasión de la adjudicación de dicha rama de actividad y en cuanto al socio, asimismo, no se integrarán en su base imponible los posibles incrementos o disminuciones de patrimonio que se generen en la cancelación de su participación en la Agrupación; para ello, éste deberá calcular, a efectos fiscales, las amortizaciones, incrementos o disminuciones de patrimonio y, en su caso, las pérdidas de valor fiscalmente deducibles concernientes a los bienes y derechos objeto de la adjudicación, sobre los mismos valores y en las mismas condiciones que lo hubiera realizado la Agrupación caso de no mediar dicha adjudicación.

Por último, si el socio estuviere disfrutando de algún beneficio fiscal respecto de los bienes aportados, la Agrupación se subrogará en el disfrute de tal beneficio, asumiendo el cumplimiento de los requisitos exigidos al mismo. Igualmente, si el socio hubiese disfrutado en su totalidad de algún beneficio fiscal pendiente sólo de cumplir determinadas obligaciones, la Agrupación asumirá el cumplimiento de las mismas.

4. Valoración de las operaciones entre la Agrupación y sus socios.

El artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, referente a la valoración de ingresos y gastos, determina que las operaciones entre una sociedad y sus socios se valorarán, a efectos de este impuesto, de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes. No obstante, la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre el régimen fiscal de las Agrupaciones de Empresas, disponía que dichas normas de valoración no eran de aplicación a las operaciones entre la Agrupación y sus empresas miembros.

La referida excepción a la valoración de las operaciones vinculadas se justificaba, posiblemente, en que la extinguida figura de la Asociación de Empresas era una entidad sin personalidad jurídica, siendo las propias empresas miembros, principalmente, los destinatarios de la actividad desarrollada por la Agrupación, es decir, los socios ampliaban su propia actividad a través de la Agrupación, lo cual justificaba que las normas de vinculación no se aplicasen a las operaciones entre la Agrupación y sus miembros.

Por el contrario, la Agrupación de interés económico es una entidad mercantil con personalidad jurídica que, aunque realice una actividad vinculada a la de sus miembros, no tiene limitación alguna al objeto de conseguir su finalidad, pudiendo entregar bienes o prestar servicios a terceros en competencia con cualquier otra sociedad mercantil.

Es por ello, que la Agrupación de interés económico, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, su régimen fiscal de determinación de la base imponible no debe presentar particularidad alguna respecto del resto de sujetos pasivos de este impuesto, sin perjuicio de su régimen específico de transparencia fiscal, lo que justifica la aplicación de las reglas de valoración generales del impuesto y, en particular, las de las operaciones vinculadas.

5. Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Agrupación de interés económico es un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido diferenciado de sus socios, estando sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la Agrupación, tanto con sus socios, como con terceros.

Por otro lado, el artículo 8 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la exención de los servicios prestados directamente a sus miembros por Uniones, Agrupaciones o Entidades constituidas por personas físicas o jurídicas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto, siempre que concurren las condiciones establecidas en dicho artículo, aunque la exención no alcanza a los servicios prestados por las sociedades mercantiles.

No obstante lo anterior, dado el carácter mercantil de la Agrupación de interés económico, según el artículo primero de la Ley 12/1991 estarán sujetos, en todo caso, los servicios prestados por la Agrupación a sus miembros, aun dándose las condiciones establecidas en el artículo 8 de la Ley 30/1985.

6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La derogada Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Agrupaciones de Empresas, establecía una bonificación del 99 por ciento de este impuesto en la constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación de las Agrupaciones inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda, así como para los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituía legalmente presupuesto necesario para la constitución de la Agrupación, por lo que el tipo efectivo de gravamen era del 0,01 por ciento.

Sin embargo, este tipo efectivo no es posible mantenerlo para las Agrupaciones de interés económico, conforme los criterios establecidos en la Directiva 69/335/CEE, modificada por la 85/303/CEE, reguladora del «Droit d'apport», por lo que la Ley 12/1991, cumpliendo los criterios de la citada Directiva, ha optado por declarar exentas tales operaciones.

Esta misma exención se aplicará a las operaciones de transformación de las Sociedades de Empresas y Agrupaciones de Empresas en Agrupaciones de interés económico, cuando dichas Entidades opten por adaptar su régimen jurídico a lo previsto en la Ley 12/1991.

7. Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.

En los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla, donde actualmente está en vigor este impuesto, las operaciones sujetas al mismo que se realicen entre los socios y la Agrupación de interés económico en cumplimiento de su objeto social gozarán de una bonificación del 99 por ciento.

No obstante, respecto del territorio de Canarias, dicha bonificación será aplicable hasta el 31 de diciembre de 1991 puesto que, por la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas quedará definitivamente suprimido a partir del día 1 de enero de 1992.

8. Responsabilidad de los administradores.

La responsabilidad de las obligaciones tributarias es una materia de reserva de ley, según dispone el artículo 37 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual el artículo 27 de la Ley 12/1991 establece la responsabilidad solidaria de los administradores de las Agrupaciones de interés económico del cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, de los socios no residentes.

Para apreciar el contenido de esta responsabilidad se deben diferenciar dos situaciones:

a) Que el socio no residente disponga de un establecimiento permanente en territorio español.

En tal caso, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece la figura del representante del establecimiento permanente; así, el artículo 10 de la Ley 61/1978 después de su modificación por la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos, sin embargo, no regula la figura del responsable que es introducida en la Ley 12/1991 en la persona de los administradores de la Agrupación.

b) Que el socio no residente no disponga de un establecimiento permanente en territorio español.

La Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, regula en este caso tanto la figura del representante como la del responsable; así, el referido artículo 10 dispone la obligación de nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

Igualmente, el artículo 23 del Impuesto sobre Sociedades, después de su modificación por la Ley 18/1991, dispone que el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes sin establecimiento permanente, o el pagador de los rendimientos, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que haya satisfecho; es decir, a diferencia de la Ley 5/1983, el representante del no residente pierde el carácter de responsable solidario.

Por tanto, con las normas generales del impuesto, se podría determinar siempre un responsable solidario del socio no residente de una Agrupación de interés económico; sin embargo, la Ley 12/1991 introduce una nueva figura de responsabilidad solidaria, conjuntamente con aquéllas, en los administradores de la Agrupación.

9. Contabilidad diferenciada.

La Agrupación de interés económico, como toda sociedad mercantil, deberá llevar una contabilidad ajustada a las disposiciones del Código de Comercio, siéndole de aplicación obligatoria el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, siendo la misma completamente independiente de la contabilidad de sus socios.

No obstante, habida cuenta de la posibilidad de que entre la Agrupación y sus socios existan relaciones comerciales, es por lo que la Ley 12/1991 obliga a que estos últimos lleven en sus registros contables cuentas perfectamente diferenciadas que reflejen dichas relaciones al objeto, probablemente, de facilitar la comprobación administrativa de las valoraciones estipuladas en tales operaciones, dada la vinculación, a efectos fiscales, existente entre ambos.

10. Inaplicación del régimen fiscal.

La Ley 12/1991 establece los casos en los que la Agrupación de interés económico pierde la aplicación de este régimen fiscal especial, concretamente cuando realice actividades distintas de las adecuadas a su objeto social, posea directa o indirectamente participaciones en sociedades que sean miembros suyos, o bien dirija o contrate, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros.

Ahora bien, esta pérdida no es definitiva pues afecta exclusivamente al ejercicio en el que se incurra en alguna de estas circunstancias, siendo nuevamente aplicable este particular régimen fiscal en el propio ejercicio en el que deje de concurrir la circunstancia excluyente.

III. REGIMEN FISCAL DE LAS AGRUPACIONES EUROPEAS DE INTERES ECONOMICO

La Ley 12/1991 incorpora a nuestro ordenamiento jurídico el Reglamento del Consejo de las Comunidades Europeas 2187/85, de 25 de julio, regulando el régimen jurídico mercantil y tributario de este modelo asociativo entre empresas intercomunitarias, traspasando sus mismos principios a las Agrupaciones españolas, al ser éstas unas figuras semejantes a la Agrupación europea, aunque en el ámbito nacional.

Por ello, el régimen fiscal de la Agrupación europea es similar al modelo tributario comentado para la Agrupación de interés económico, y podemos resumirlo en los siguientes puntos:

1. Agrupaciones europeas residentes en España.

Tributarán en régimen de transparencia fiscal obligatoria, imputando a sus socios residentes en España, personas físicas o jurídicas, para la integración de su imposición personal, tanto las bases imponibles positivas como negativas obtenidas en la actividad de su objeto social.

En el supuesto de que dicha Agrupación europea dispusiera de establecimientos permanentes situados en un tercer Estado comunitario, los socios residentes en España, caso de que España no tenga suscrito con dicho Estado convenio para evitar la doble imposición internacional, integrarán las bases imponibles positivas o negativas correspondientes a los resultados de aquellos establecimientos permanentes en sus impuestos personales, aplicando, en su caso, las deducciones por doble imposición internacional previstas en el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según proceda. Si existiera convenio con dicho Estado, se seguirá el método de imputación o exención regulado en el mismo, para, en su caso, evitar la doble imposición.

Tratándose de socios no residentes en territorio español, el esquema de tributación del mismo se desprende de los propios considerandos del Reglamento comunitario, cuando dice que «el presente Reglamento establece que los resultados de las actividades de la Agrupación sólo estarán sujetos a imposición a nivel de los miembros, que se sobreentiende que, por lo demás, se aplica el Derecho fiscal nacional, en particular en lo que se refiere al reparto de beneficios, los procedimientos fiscales y todas las obligaciones que imponen las legislaciones fiscales nacionales.

Por tanto, la Agrupación europea como tal no tributa por el Impuesto sobre Sociedades, siendo cada socio el que tributa en su Estado de residencia por los resultados de la Agrupación, es decir, está configurando el régimen de transparencia fiscal, que es el que establece la Ley 12/1991.

No obstante lo anterior, si de la actividad desarrollada por el socio no residente, a través de la Agrupación europea, resultase la existencia de un establecimiento permanente situado en España, de acuerdo con las normas al respecto contenidas en el Impuesto sobre Sociedades o en el respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional, la base imponible de la Agrupación correspondiente a dicho socio se gravará en España de acuerdo con las normas en vigor de los establecimientos permanentes.

Teniendo en cuenta que el Reglamento comunitario proclama que el resultado procedente de la actividad de la Agrupación no es gravable más que a nivel de sus miembros, y dado que el resultado de la Agrupación correspondiente al socio no residente, cuando exista un establecimiento permanente, se grava en España, de acuerdo con los principios generales que al respecto establecen todos los convenios, el legislador ha considerado que, por estos resultados, este gravamen es único y definitivo, no procediendo ninguna otra imposición en España en la distribución efectiva de estos rendimientos.

En caso contrario, es decir, cuando no se derive la existencia de un establecimiento permanente, el socio no residente no tributará en España por los resultados de la Agrupación que a él le correspondan. No obstante, dado que una vez aplicada la transparencia, para los demás es aplicable el Derecho fiscal nacional, resultará que cuando la Agrupación europea acuerde distribuir beneficios, los que correspondan a los socios no residentes tributarán por tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los convenios de doble imposición suscritos por España.

Las especialidades de este régimen de transparencia fiscal, a saber, posibilidad de imputar bases imponibles negativas, no tributación de la Agrupación europea por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imputable al socio no residente en territorio español y la ausencia de imposición en la distribución efectiva de los resultados de la Agrupación europea cuando han sido gravados a través de un establecimiento permanente, como se comentó anteriormente, no se ven alteradas por el nuevo régimen fiscal de las sociedades en transparencia fiscal establecido a partir de la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto su disposición adicional vigésimo cuarta salva las especialidades contenidas sobre la transparencia fiscal de la Ley 12/1991, en cuanto al régimen fiscal de las Agrupaciones de interés económico y de las Uniones temporales de empresas.

2. Agrupaciones europeas residentes en un tercer Estado comunitario.

En el caso de que la Agrupación europea desarrolle una actividad en España, a través de un establecimiento permanente, la Ley 12/1991 atribuye a dicho establecimiento el régimen de transparencia fiscal en los mismos términos comentados anteriormente.

Los socios residentes en España de estas Agrupaciones integrarán las bases imponibles positivas o negativas que les correspondan, tanto de los resultados de la Agrupación como de sus establecimientos permanentes, cualquiera que sea el Estado donde estén situados, en sus impuestos personales, aplicando, en su caso, las deducciones por doble imposición internacional previstas en el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según proceda. Si existiera convenio, se aplicará el método de imputación o exención previsto en el mismo para, en su caso, evitar la doble imposición.

Por último, cabe mencionar que a la Agrupación europea le son de aplicación, a igual manera que a la Agrupación de interés económico, las disposiciones sobre responsabilidad solidaria de los administradores respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, de los socios no residentes, así como la obligación de contabilidad separada de los socios que refleje sus operaciones con la Agrupación, y los supuestos de inaplicación del régimen fiscal especial, sin olvidar el régimen de diferimiento de los incrementos y disminuciones de patrimonio puestos de manifiesto con ocasión de la aportación por el socio de una rama de su actividad empresarial a la Agrupación.

IV. REGIMEN FISCAL DE LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

La Ley 12/1991, en sus disposiciones adicionales primera y segunda, mantiene en vigor el régimen jurídico de la Unión temporal de empresas establecido en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, aunque si observamos su objeto, es decir, la ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, podemos apreciar que el mismo está subsumido en el ámbito de la Agrupación de interés económico, con la diferencia de que, mientras esta última persigue una colaboración prolongada en el tiempo, entre las empresas miembros, la Unión temporal tiene una duración más limitada al coincidir con la de la obra, servicio o suministro que constituye su objeto.

Por otro lado, otra diferencia con la Agrupación de interés económico radica en que la actividad de ésta debe ser auxiliar a la ejercida por sus socios, sin que en ningún caso pueda sustituirla. Por el contrario, en la Unión temporal su actividad puede sustituir a la desarrollada por sus miembros. Por todo ello, el legislador ha mantenido en vigor esta figura estableciendo un régimen fiscal idéntico al de la Agrupación de interés económico, con la particularidad de que en las operaciones entre la Unión y las empresas miembros no son de aplicación las normas de valoración de las operaciones vinculadas contenidas en el artículo 16.3 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades.

V. DISPOSICIONES TRANSITORIAS

A partir de la entrada en vigor de la Ley 12/1991 quedan derogadas las normas contenidas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, referentes a las Agrupaciones de empresas, así como la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, respecto a las Sociedades de Empresas.

No obstante, la Ley 12/1991 establece para aquellas entidades un régimen transitorio en el sentido de que, en el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de esta ley, las Agrupaciones de empresas existentes en ese momento deberán optar necesariamente entre tres posibilidades: adaptar su régimen jurídico a lo previsto en esta ley, transformarse en Uniones temporales de empresas, caso de que su objeto sea propio de esta figura asociativa, y por último, disolverse.

Respecto de las Sociedades de Empresas, en el mismo plazo, deberán optar entre adaptarse a las disposiciones de esta ley o disolverse; en caso contrario, quedarán sometidas al régimen tributario ordinario del Impuesto sobre Sociedades.

Para facilitar las operaciones mencionadas, esta ley declara a la Agrupación o Sociedad de Empresas no sujeta a ningún impuesto que pudiera devengarse con ocasión de las operaciones de adaptación, transformación o disolución.