

¿SE HALLAN FACULTADAS LAS UTES PARA ACOGERSE EN EL IS AL CRITERIO DE IMPUTAR SUS RESULTADOS AL PERÍODO EN EL QUE HUBIESEN SIDO APROBADAS SUS CUENTAS ANUALES?

(Comentario a la Sentencia de la AN de 1 de octubre de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 135/2006)*

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Doctor en Derecho. Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de León*

Extracto:

EL presente comentario analiza la tributación de las UTES en el Impuesto sobre Sociedades y, más precisamente, la cuestión relativa a si se hallan facultados estos grupos de empresas para proceder a la imputación de bases imponibles a sus socios en el ejercicio siguiente al del cierre de sus cuentas. Se trata de un asunto que recientemente ha sido objeto de debate en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2007.

Palabras clave: UTES, IS, cuentas anuales e imputación de resultados.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 297, diciembre 2007 o en *Normacef Fiscal* (NFJ026588).

Sabido es que las Uniones Temporales de Empresas (UTES) se presentan como un sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado, y destinado al desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro. Nos hallamos ante unas entidades carentes de personalidad jurídica propia e independiente de los miembros que la componen y a las que el legislador tributario configura como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS) ¹.

Como seguramente se recordará, el régimen tributario de las UTES, en lo que al IS se refiere, fue establecido por el artículo 10 de 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. Con posterioridad dicho precepto resultó modificado por la disposición adicional 2.ª de la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. Por su parte la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS, acometió en su disposición derogatoria única 1.7 la derogación de determinados preceptos de la Ley 18/1982 relativos al citado impuesto.

Actualmente el régimen fiscal de este mecanismo de colaboración empresarial es objeto de regulación en los artículos 48 a 52 del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), siendo concretamente el artículo 50 el encargado de referirse de manera específica a las UTES. Establece además el artículo 46 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IS (RIS) las obligaciones informativas a que debe someterse toda UTE, excepcionando su artículo 59 de la obligación de retener los rendimientos exigibles entre la UTE y sus empresas miembros ².

¹ Acerca de la especial configuración de las Uniones Temporales de Empresas (UTES) véanse, con carácter general, SÁNCHEZ CALERO, F., «Instituciones de Derecho Mercantil», Ed. *Revista de Derecho Privado*, 16.ª ed., Madrid, 1992, pág. 355, BLANQUER UBEROS, R., «Las Uniones Temporales de Empresas. Su regulación en relación al Derecho Privado en general y al Código de Comercio en particular», *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pág. 167, BUENO FERNÁNDEZ, J. y MARTÍNEZ GONZALO, J. M., «Uniones Temporales de Empresas», *Revista Actualidad Financiera*, núm. 48, 1994, págs. 1.067 y ss., ARAGÓN BUENO, E. y HARO PÉREZ, J., «Uniones Temporales de Empresas: un análisis de configuración económica y contable», *Revista Partida Doble*, núm. 133, 2002, págs. 45 y ss. y RUIZ DE PALACIOS VILLAVARDE, M.ª M., *La Unión Temporal de Empresas: una forma de negocio en colaboración*, La Ley, 2003. Y, en torno al régimen fiscal al que quedan sujetas estas entidades, pueden consultarse, entre otros, los trabajos de JUAN PEÑALOSA, J. L., *Régimen fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas*, Agrupación Nacional de Constructores de Obras, 1991, MINGUEZ CONDE, J. L., «El régimen jurídico y tributario de las UTES: incidencias en su contabilidad y en la de las empresas partícipes», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 163, 1999, págs. 163 y ss., ARIAS ABELLÁN, M. D., «Régimen Fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas», *Impuestos*, núm. 17, 2001, págs. 17 y ss., RUIZ DE PALACIOS VILLAVARDE, M.ª M., *La Unión Temporal de Empresas: una forma de negocio en colaboración*, op. cit., págs. 265 y ss. y CALVO VÉRGUEZ, J., «El régimen fiscal de las Uniones Temporales de Empresas en el Impuesto de Sociedades: evolución normativa y cuestiones actuales», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 22, 2006, págs. 9 y ss.

² Por otra parte conviene recordar que fue la Ley 18/1982, de 26 de mayo, la encargada de precisar que las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para la constitución de estas entidades, quedan exentos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debiendo estimarse tal exención referida a la modalidad de Operaciones Societarias (OS). Incluso la Dirección General de Tributos (DGT) tuvo oportunidad de declarar en contestación a Consulta de 21 de abril de 1998 que la UTE disfrutará de la citada exención por este tributo aun cuando no se encuentre inscrita en el correspondiente Registro Especial previsto al efecto. Téngase presente que, a pesar de no poseer personalidad jurídica, la constitución y restantes operaciones societarias de una UTE quedan sometidas al gravamen de OS, susceptible de ser aplicado, no ya sólo a las sociedades mercantiles, sino también a otros entes tales como personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos o comunidades de bienes constituidas *inter vivos* que realicen actividades empresariales. Y, por lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se refiere, las UTES tienen la consideración de sujetos pasivos de dicho impuesto sin ninguna característica especial. Ahora bien, al amparo de lo establecido en el artículo 20.1.6.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del citado Impuesto,

En líneas generales el esquema tributario de las UTEs contenido en el TRLIS puede delimitarse a través de los siguientes puntos. En primer lugar, las UTEs son consideradas como sujetos pasivos del Impuesto (art. 7), si bien aquellas que no se hallen inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda previsto al efecto tributan conforme al régimen general del IS. En cambio, las inscritas en dicho Registro están sometidas al régimen especial previsto en el artículo 50 del TRLIS. En efecto, para aquellas UTEs que se hallen inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda el citado artículo 50 del TRLIS dispone su tributación por el IS en el régimen contenido en el artículo 48 de dicho texto legal, relativo a las Agrupaciones Españolas de Interés Económico.

De conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la Ley 18/1982, pueden ser miembros de la UTE tanto las personas físicas como las jurídicas, ya sean residentes en territorio nacional o extranjero³. Siendo sus miembros personas físicas resulta exigible que los rendimientos de sus actividades económicas se determinen en régimen de estimación directa, de manera que los empresarios sujetos a módulos no podrán acogerse a esta fórmula de colaboración empresarial. Y, tratándose de personas jurídicas, estas podrán acogerse al mismo con independencia de su condición de sociedades personalistas o capitalistas.

Con carácter general las UTEs no tributan por el IS en la parte de la base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio español. Tanto la base imponible como la liquidación del Impuesto son objeto de fraccionamiento entre la parte imputable a los no residentes (en la que se produce una liquidación idéntica a la de cualquier sociedad) y la parte imputable a miembros residentes, en la que simplemente se aplica el mecanismo de la imputación.

Si la liquidación de la UTE resultase a devolver se devolvería a esta, la cual lógicamente tendría en cuenta los pagos a cuenta soportados por la misma en la parte imputable a los miembros no residentes, dado que la parte de pagos a cuenta imputables a los miembros residentes es objeto de devolución a estos por el mecanismo de la imputación. Lógicamente, aquella liquidación del IS que se realice sobre la parte imputable a los miembros no residentes deberá incluir los pagos fraccionados en la forma prevista en el artículo 45 del TRLIS. No obstante, respecto a la parte de base imponible imputable a los miembros residentes no procede realizar pagos fraccionados, con las matizaciones contenidas en el artículo 48 del citado Texto Refundido.

los servicios prestados por uniones, agrupaciones o entidades autónomas se encuentran exentos siempre que las respectivas entidades queden constituidas de forma exclusiva por personas que ejerzan esencialmente una actividad, exenta o no, sujeta al IVA y concurren las siguientes condiciones: que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma; que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos en común; que se conozca previamente el derecho de la UTE a la exención por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, previa solicitud de aquella; y que la UTE únicamente preste sus servicios a sus empresas miembros, no pudiendo prestarlos a terceros. A este respecto se encuentran además excluidas las entregas de bienes, salvo aquellas que se refieran a los bienes que hubieran sido utilizados por la propia UTE en el desarrollo de su actividad.

³ Inicialmente, cuando apareció esta figura, la mayoría de sus miembros eran personas jurídicas, esto es, sociedades que por sí solas no podían afrontar el negocio. Sin embargo progresivamente han comenzado a formar parte de estas entidades personas físicas que aportan sus servicios y se unen con otras sociedades o, sencillamente, se vinculan entre sí. Por otra parte el hecho de que quienes formen parte de la UTE puedan ser residentes tanto en España como en el extranjero explica que, en numerosas ocasiones, las UTEs contribuyan a fomentar la penetración en mercados extranjeros, favoreciendo así los vínculos con empresas del país en el que se pretende trabajar. Precisamente sobre esta base se originaron y desarrollaron las denominadas *joint ventures*.

Téngase presente además que el artículo 59 del RIS, relativo a las excepciones existentes a la obligación de retener, se refiere en su letra j) a la no retención sobre los rendimientos exigibles entre una UTE y sus miembros. Las retenciones e ingresos a cuenta soportadas por la UTE se imputan a los miembros, siendo exclusivamente estos quienes proceden a su deducción de la cuota íntegra. Ahora bien, ¿cómo debemos interpretar lo dispuesto en este precepto? Siguiendo el criterio establecido por la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consulta de 15 de febrero de 2005, habremos de entender que los pagos resultantes de relaciones económicas establecidas entre la UTE y sus miembros en el ejercicio de la actividad propia de ejecución de la obra, servicio o suministro que fundamente la constitución de la UTE, no quedan sujetos a retención. En cambio los pagos efectuados entre la UTE y sus miembros al margen de la estricta condición de miembro quedarán sujetos a las reglas generales sobre obligación de retener.

En todo caso la aplicación de este régimen tributario se encuentra condicionada, tal y como precisa el artículo 50.4 del TRLIS, a que el sujeto pasivo realice las actividades propias de su objeto social (que no es otro que la colaboración entre empresarios para la ejecución de una obra, servicio o suministro determinado), resultando excluido del mismo cuando desarrolle actividades distintas de aquel⁴. De otro modo habría de tributar conforme al régimen general del IS.

Contempla además el artículo 50.1 del TRLIS la posibilidad de que las empresas miembros de una UTE que opere en el extranjero puedan acogerse, por las rentas procedentes de la misma, al método de exención, al que también podrían acogerse, respecto de las rentas procedentes del extranjero (y de acuerdo con lo establecido en el art. 50.2 del citado Texto Refundido) las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las UTES⁵.

A priori la aplicación del método de exención determina que las rentas procedentes del extranjero no se integren en la base imponible del IS. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, el artículo 50.3 del TRLIS establece que la opción por el método de exención permite su aplicación hasta la extinción de la UTE. Y aquellas rentas negativas que hubiesen sido obtenidas por la entidad en el extranjero se imputarían en las bases imponibles de las entidades miembros de manera tal que, si en posteriores períodos impositivos la UTE obtuviese rentas positivas en el extranjero, las empresas miembros integrarían en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada con el límite de dichas rentas positivas.

A la hora de analizar la imputación temporal de las cuantías procedentes de las UTES habremos de tener presente lo dispuesto en el artículo 51.2 del TRLIS, siendo de aplicación las mismas reglas previstas para las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) españolas. Significa ello que si

⁴ Esta pérdida del régimen fiscal especial resulta igualmente aplicable a las Agrupaciones de Interés Económico, si bien en este último caso su aplicación se producirá, no ya sólo cuando se realicen actividades distintas a las adecuadas a su objeto social, sino también cuando se posean participaciones en sociedades que sean socios de la Agrupación o se dirija o controle la actividad de los socios o de terceros, directa o indirectamente.

⁵ No obstante en este caso tendrán que solicitar la exención al Ministerio de Economía y Hacienda, aportando similar documentación a la requerida para las UTES constituidas en territorio español. Esta información es la contenida en el artículo 8 de la Ley 18/1982, donde se establece el contenido mínimo que debe constar en la escritura de formalización de la UTE; concretamente, junto a la identificación de los otorgantes (razón social, nacionalidad, domicilio) y la voluntad de estos de constituir la UTE, han de figurar los estatutos o pactos que rigen esta.

las empresas miembros fuesen entidades sometidas al régimen especial, la imputación tendría lugar en la fecha de cierre del ejercicio de la UTE. Por el contrario, en los restantes supuestos la imputación se produciría en el siguiente período impositivo, salvo que se opte por hacerlo, de manera continuada, en la fecha de cierre del ejercicio de la UTE. Quienes optan son cada uno de los miembros de las UTEs, debiendo efectuarse la opción en la primera declaración que haya de surtir efecto y manteniéndose por un período de tres años.

La imputación se realiza a las personas físicas o jurídicas titulares de los derechos económicos inherentes a la condición de empresa miembro en la fecha en que concluya el período impositivo. Dicha imputación ha de efectuarse además en el porcentaje que señalen los Estatutos o pactos de funcionamiento incorporados a la escritura de constitución.

Sin lugar a dudas, la característica básica de este régimen especial consiste en aplicar una especie de sistema de «transparencia fiscal» en virtud del cual, una vez calculada la base imponible de la UTE, el importe es objeto de integración en las bases de las empresas miembros, con independencia de que la cantidad imputada resulte positiva o negativa.

Por otra parte, todo análisis que pretenda llevarse a cabo acerca del régimen tributario aplicable a los miembros de las UTEs debe partir necesariamente de la distinción entre miembros no residentes y residentes. Tratándose de miembros no residentes la parte de base imponible imputable a los miembros personas físicas o jurídicas no residentes tributará por el IS como cualquier sujeto pasivo, siendo de aplicación las normas generales del citado impuesto. En efecto la UTE debe ingresar el IS correspondiente a la base imponible imputable al no residente, tras considerar las deducciones y bonificaciones en cuota que le corresponden y la parte proporcional de las retenciones e ingreso a cuenta ⁶. Y, siendo la base imponible negativa, podrá compensarse con las rentas positivas obtenidas por la UTE e imputables al no residente durante los 15 años siguientes. En cuanto a las retenciones, estas habrían de ser objeto de devolución a la UTE.

Este régimen resultaría aplicable al miembro no residente con independencia de que disponga o no de establecimiento permanente en territorio español. Y a pesar de que la Administración tributaria se ha pronunciado en diferentes sentidos, creemos que debe estimarse que, disponiendo el no residente de establecimiento permanente, la UTE ha de tributar en el IS por la parte de base que le corresponda, no procediendo a imputar el resultado a dicho socio a través del mecanismo de la transparencia.

Si la UTE y la empresa miembro no residente con establecimiento permanente hubiesen obtenido resultados positivos, la tributación efectiva de ambas posibilidades resultaría equivalente, variando únicamente si el sujeto pasivo que ingresa es la propia UTE o bien el establecimiento permanente ⁷. Finalmente, por lo que respecta a los rendimientos que resultasen exigibles entre una UTE y sus empresas miembros, dichos rendimientos quedarían exceptuados de la obligación de practicar retención [art. 59 letra j) del RIS].

⁶ No obstante, si las retenciones superasen la cuantía de la cuota sería la UTE quien tendría derecho a la devolución.

⁷ Véase a este respecto la contestación a Consulta de la DGT de 28 de enero de 2005, en la que se señala que la regla general (recuérdese que en caso de miembros no residentes, con o sin establecimiento permanente, tributa la UTE) quiebra si existe Convenio de Doble Imposición. Y es que, existiendo Convenio, se imputa al no residente con establecimiento permanente la base imponible positiva o negativa, las bases de deducciones y bonificaciones y las retenciones e ingresos a cuenta.

Para los miembros no residentes, por el contrario, la imputación de bases imponibles positivas o negativas ha de realizarse conforme a lo establecido en el artículo 52 del TRLIS, tanto respecto a la imputación a los miembros de la UTE como al momento de la imputación temporal de la renta, en los mismo términos previstos para las AIE españolas. La base imponible a imputar ha de ser determinada de acuerdo con las reglas establecidas en el IS, pudiendo resultar de aplicación las normas de valoración referidas a entidades vinculadas recogidas en el artículo 16 del TRLIS. Y aquellas entidades miembros de la UTE que operasen en el extranjero podrían acogerse al sistema de exención. Finalmente, junto a la imputación a las empresas miembros de la base imponible deberán imputarse igualmente las bases de deducciones y bonificaciones y pagos a cuenta ⁸.

En aquellos casos en los que se produzca la liquidación de la UTE se realizará la entrega de bienes a las empresas miembros que los hubiesen aportado a la Unión, pudiendo llegar a darse en dicho momento la circunstancia de que los valores de mercado resultasen superiores a aquellos que figurasen en los libros e incorporándose la diferencia en la base imponible de la Unión Temporal correspondiente al período en el que se extingue para que sea imputada a las empresas miembros, las cuales incrementarían el valor de su participación en la UTE en el importe de la plusvalía de disolución de la Unión que les hubiese sido imputada.

De cualquier manera, en tanto en cuanto la UTE adquiere la consideración de sujeto pasivo del IS debe, con independencia de la condición de residente o no de sus miembros, presentar declaración o no por el mismo. De este modo, aun cuando todos sus miembros fuesen residentes y no debiera ingresar cantidad alguna, la UTE queda obligada a presentar la declaración del IS aportando diversa información adicional referida a las empresas miembros residentes en territorio español.

Inicialmente las obligaciones de información específicas inherentes a las UTES fueron objeto de regulación en el artículo 50 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprobaba el antiguo RIS, relativo a las obligaciones de las sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal. Sin embargo, una vez suprimido dicho régimen por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y por la que se modificaban las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, fue el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, el encargado de otorgar una nueva redacción, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2003, al citado artículo 50 del RIS de 1997, estableciendo las obligaciones formales que habían de cumplir, no ya solo las propias UTES, sino también las Agrupaciones Españolas de Interés Económico y las Agrupaciones Europeas de Interés Económico.

En la actualidad son los artículos 52 del TRLIS y 46.1 del RIS los encargados de precisar estas obligaciones formales, disponiendo al respecto que las UTES deben acompañar a la declaración que presenten una relación de los socios residentes en territorio español o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos el último día de su período impositivo, consignando los siguientes datos: identificación de las citadas personas, con su domicilio; tipo de entidad de la que proceden las rentas y porcentaje de participación; cantidades a imputar a las mismas ⁹ y dividendos y participa-

⁸ Recuérdese que, para estos supuestos, el artículo 59 letra j) del RIS dispone la no retención respecto a los rendimientos exigibles entre una UTE y sus miembros residentes en territorio español.

⁹ Estas cantidades a imputar incluyen concretamente el resultado contable, la base imponible, la base de deducción para evitar la doble imposición internacional y el porcentaje de participación en la entidad de la que procede la renta, la base de las boni-

ciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, distinguiendo aquellos que provengan de ejercicios en que no hubiese sido aplicable el régimen especial.

En segundo término, deben informar a sus socios o entidades miembros o, en su caso, a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio, tanto acerca del montante global de las cantidades a imputar como de las imputaciones individuales que les correspondan, de acuerdo con la normativa del IS o con la del IRPF, según proceda. Por último, han de incluir en la memoria de sus cuentas anuales: el importe de los beneficios aplicados a reservas de períodos en los que no hubiese sido de aplicación el régimen especial; el importe de los beneficios aplicados a reservas de períodos en los que sí hubiese sido de aplicación el citado régimen especial, distinguiendo los pertenecientes a socios residentes de los que correspondan a socios no residentes; y, en caso de distribución de dividendos, las reservas aplicadas, atendiendo al régimen de tributación aplicable a los beneficios de procedencia y a la condición de residentes de los socios o entidades miembros.

Todas estas menciones incluidas en la memoria deben consignarse mientras subsistan las reservas dotadas con cargo a beneficios procedentes de ejercicios en los que se hubiese tributado en el régimen especial, aun cuando este ya no resulte de aplicación. Asimismo son exigibles las obligaciones de mención en la memoria respecto de las sucesivas entidades que eventualmente ostenten la titularidad de dichas reservas. Nótese en todo caso cómo, para las empresas miembros residentes en territorio español, es la propia empresa miembro la que efectúa la liquidación del impuesto. En cambio cuando forme parte de la Unión Temporal inscrita en el Registro Especial alguna empresa residente en el extranjero, será la UTE la que tribute por el IS e ingrese la cuota correspondiente a la base imponible, al igual que cualquier otro sujeto pasivo de acuerdo con las normas de no residentes¹⁰.

Por la parte correspondiente a estos socios la UTE tendrá derecho a la devolución que pudiere resultar de la deducción por retenciones, pagos a cuenta o pagos fraccionados. Concretamente respecto a los pagos fraccionados cabe precisar que, teniendo las empresas miembros la consideración de residentes, la UTE, en la medida en que no ingresa ninguna cuota por el IS, no debe efectuar pagos fraccionados en su modalidad general (es decir, en relación con el porcentaje de la cuota del último período impositivo cuyo plazo de declaración esté vencido), ya que no ha existido cuota en el último período impositivo. Y, siendo las empresas miembros residentes, la UTE tampoco estará obligada a realizar pago fraccionado en la modalidad prevista en el artículo 45.3 del TRLIS (esto es, respecto de la parte de base imponible correspondiente a los 3, 9 y 11 primeros meses de cada año natural). En este sentido dispone el artículo 48 del TRLIS que la base de cálculo del pago fraccionado no incluirá la parte de base atribuible a los miembros residentes, no procediendo la devolución tributaria si las retenciones superan la cuota íntegra del impuesto¹¹.

ficaciones, la base de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y la base de la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos y retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la UTE.

¹⁰ De este modo se elimina el régimen de imputación en cuanto a las mismas, pero sin que ello determine la existencia de un establecimiento permanente en territorio español. Tal y como declara la DGT en su Resolución de 27 de diciembre de 1996 «(...) solo en el caso de que tales empresas realicen actividades en territorio español, bien para la Unión Temporal de Empresas, bien para otras, ello podrá determinar la existencia de un establecimiento permanente cuando así resulte de las disposiciones contenidas en la LIS o, en su caso, en el convenio para evitar la doble imposición internacional, sin que ello modifique la tributación de la Unión Temporal antes señalada».

¹¹ Lógicamente, no existiendo obligación de ingresar pago fraccionado, la UTE no quedará obligada a presentar declaración tributaria (modelo 202, con carácter general).

Si alguna de las empresas miembros fuese no residente sería la propia UTE quien habría de liquidar e ingresar el IS por su parte de base imponible, deducciones y retenciones, de lo que deriva la necesidad de ingresar también pagos fraccionados respecto a tales miembros no residentes. Y si la UTE hubiese optado por la modalidad de pago fraccionado que atiende a la base imponible de los 3, 9 y 11 meses, en cada período el pago fraccionado habría de tener en cuenta únicamente la parte de base imponible que corresponda a tales miembros no residentes.

Las empresas miembros de la UTE realizarán el pago fraccionado con arreglo a sus propias reglas. Así las cosas, si siguen el sistema general, la parte de base imponible de la UTE que se le imputó habrá contribuido a la formación de la cuota, lo que incide directamente en la cantidad a ingresar como pago fraccionado. En cambio si la empresa miembro hubiese optado por aquella modalidad de pago fraccionado que atiende a la base imponible de los 3, 9 y 11 meses, habrá de tener en cuenta, junto a su propia base, la parte de base imponible de la UTE que le corresponda, lo que en cualquier caso no planteará problemas de información cuando la imputación de la base desde la UTE a la empresa miembro tenga lugar en el siguiente período impositivo al cierre del ejercicio de aquella.

Las reglas específicas de contabilidad aplicables a las UTEs fueron recogidas en la adaptación del antiguo Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, a las empresas constructoras que figuraba en la Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, resultando tales reglas contables aplicables a los restantes sectores económicos.

Con carácter general cada sociedad miembro ha de integrar en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte proporcional de ingresos y gastos de la UTE correspondiente a su porcentaje de participación. Nótese por tanto cómo coinciden las reglas de contabilización de las operaciones y el régimen fiscal de transparencia, de manera tal que la sociedad miembro no debe proceder a practicar en su declaración fiscal un ajuste extracontable, siempre que hubiese optado por imputar las bases imponibles y los restantes conceptos en el mismo período impositivo en que se produjese el resultado en la UTE.

Cabe la posibilidad de que la sociedad miembro decidiese imputar fiscalmente las bases imponibles y demás elementos en el siguiente período a aquel en el que dichas bases hubiesen sido generadas en la UTE. Pues bien en este caso se produciría un desajuste temporal entre las reglas contables y fiscales, ya que contablemente los ingresos y gastos serían recogidos en el propio ejercicio en el que se generan, mientras que fiscalmente el resultado quedaría recogido en el ejercicio siguiente, debiendo practicarse en consecuencia un ajuste extracontable que revertiría en el ejercicio siguiente mediante un ajuste de igual importe y de signo contrario.

Como es sabido **recientemente ha sido publicado el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC**. Dentro del área relativa a los llamados negocios conjuntos el nuevo Plan, a diferencia de lo que sucedía con el antiguo de 1990, detalla y precisa el tratamiento contable que ha de otorgarse a este tipo de actividades. Tal y como venimos manifestando, desde el punto de vista fiscal el régimen especial aplicable a las UTEs (así como a las AIE, españolas y europeas) se concreta en la no tributación por el IS por aquella parte de base imponible que resulte imputable a los socios residentes en territorio español, y en la imputación a sus socios residentes en territorio español de las bases imponibles (positivas o negativas) obtenidas por estas enti-

dades, de las bases de las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad y de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquella.

¿Qué hemos de entender a este respecto por «negocio conjunto»? Tal y como precisa el nuevo PGC, un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. El «control conjunto» constituye un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, denominadas «partícipes», convienen compartir el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación sobre una determinada actividad económica, con la finalidad de obtener beneficios económicos, de manera tal que las decisiones estratégicas (tanto financieras como de explotación) relativas a la actividad, requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

Básicamente cabe aludir a la existencia de dos grandes modalidades de negocios conjuntos. De una parte, aquellos negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni del establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes. Así sucede, precisamente, con las UTES o con las comunidades de bienes. Dentro de esta primera modalidad cabría diferenciar, a su vez, entre: explotaciones controladas de forma conjunta, esto es, actividades que implican el uso de activos y de otros recursos propiedad de los partícipes; y activos controlados de forma conjunta, esto es, activos que son propiedad o que están controlados conjuntamente por los partícipes. Y, de otra, aquellos negocios jurídicos manifestados a través de la constitución de una persona jurídica independiente o de empresas controladas de forma conjunta o multigrupo.

Pues bien, **al amparo de lo establecido en el nuevo Plan el partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta ha de registrar en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos igualmente de manera conjunta, así como de los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y de los pasivos incurridos como consecuencia de la realización del negocio conjunto.** Igualmente deberá reconocer en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en dicho negocio conjunto y que, de acuerdo con lo dispuesto en el Plan, deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, deben eliminarse los resultados no realizados que pudieran llegar a originarse con motivo de transacciones celebradas entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquel. Y asimismo han de ser objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Por otra parte, en las operaciones de cobertura de inversiones netas efectuadas en negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente y sucursales en el extranjero, **los cambios de valor de la partida de cobertura atribuibles al riesgo cubierto han de reconocerse transitoriamente en las cuentas de patrimonio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía de la inversión neta en el negocio en el extranjero.** Y, para aquellos negocios conjuntos que se integren en las cuentas anuales del partícipe, las transacciones en moneda extranjera realizadas por dichos negocios (ingresos y gastos) se convertirán a moneda funcional aplicando las reglas contenidas, con carácter

general, en dicha norma y, más precisamente, el llamado «método monetario-no monetario». Estos mismos criterios son aplicables a las sucursales de la empresa en el extranjero ¹².

La presente Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2007, objeto de nuestro comentario, analiza la siempre interesante cuestión relativa a la aplicación de los criterios de imputación temporal previstos en el IS a las UTES.

La primera cuestión que habremos de plantearnos a este respecto es **si una UTE está obligada a formular cuentas anuales desde el punto de vista mercantil**. Tal y como se encarga de clarificar la Audiencia Nacional en el citado pronunciamiento, la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. Y, al no ser preceptiva la aprobación de dichas cuentas, ello impediría que pudieran acogerse al criterio de imputación del período impositivo del IS en que aquellas se hubieran aprobado, siendo obligatoria la integración de los ingresos y gastos en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada.

Tal y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, las normas de adaptación del antiguo PGC a las empresas constructoras, introducidas mediante Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, fueron las encargadas de establecer la normativa necesaria para la integración y contabilización de las operaciones realizadas por las UTES en las sociedades miembros, disponiéndose que estas se hallan obligadas a integrar en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte proporcional de las partidas de la citada cuenta que corresponda conforme a su participación.

Volvemos a recordar, sin embargo, que la Ley 46/2002 se encargó de introducir, tanto un régimen fiscal como un criterio de imputación específico para las UTES aplicable a partir del año 2003, una vez desaparecidas las antiguas sociedades de transparencia fiscal. Y, tal y como señaló el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Resolución de 9 de octubre de 1997, la obligación de ajustarse a las adaptaciones del antiguo Plan para las empresas del sector de la construcción conllevaba para estas la consecuencia de que la sociedad participe de la UTE debía integrar en sus cuentas anuales la parte proporcional de los saldos de la UTE que le correspondan.

Así las cosas, parece lógico pensar que **no resulta posible en las UTES la imputación de bases imponibles a sus socios en el ejercicio siguiente al del cierre de sus cuentas**. Este es precisamente el criterio que, de manera acertada a nuestro juicio, adopta la Audiencia Nacional en su Sentencia, al afirmar que **la ausencia de obligación de formulación de cuentas anuales por parte de las UTES impide a estas que puedan acogerse al criterio de imputación de resultados al período en que aquellas se hubiesen aprobado, debiendo integrarse los ingresos y gastos en la fecha de cierre de la sociedad participada**.

¹² En efecto, también en este último supuesto se procedería a la aplicación del método monetario-no monetario.