

CAPÍTOL 2: RÈGIM JURÍDIC DE LES UTE

2.1 Règim jurídic mercantil de les UTE

2.1.1 Precedents mercantils de les UTE

2.1.1.1 Precedents mercantils espanyols

2.1.1.1.1 Comparació d'aquests tres tipus d'associacions: SGR, UTE i AIE

2.1.1.2 Precedents mercantils estrangers

2.1.2 L'UTE com a contracte de col·laboració

2.1.2.1 Tractament en els diferents ordenaments jurídics

2.1.2.2 Tractament en les normes internacionals de comptabilitat

2.1.2.3 Comptes en participació *versus* UTE

2.1.2.3.1 Tractament comptable dels comptes en participació

2.1.2.3.2 Comparació UTE / Comptes en participació

2.1.2.4 Joint venture *versus* UTE

2.1.3 Comparació de l'UTE amb altres figures associatives

2.1.3.1 L'agrupació d'interès econòmic

2.1.3.2 La societat d'empreses

2.1.3.3 Comparació de les formes consorcials

2.1.4 Responsabilitat en l'UTE

2.1.4.1 Responsabilitat del soci

2.1.4.2 Característiques del règim de responsabilitat

2.1.4.3 Naturalesa i contingut de la responsabilitat del soci

2.2 Règim jurídic fiscal de les UTE

2.2.1 Fiscalitat de les UTE

2.2.2 Tractament fiscal a efectes de l'impost de societats

- 2.2.2.1 Determinació de la base imposable i liquidació de l'impost**
- 2.2.2.2 Imputació de la base imposable**
 - 2.2.2.2.1 UTE que operen a Espanya amb membres espanyols**
 - 2.2.2.2.2 UTE que operen a Espanya amb membres residents a l'estranger**
 - 2.2.2.2.3 UTE que operen a l'estranger inscrites a Espanya**
 - 2.2.2.2.4 UTE estrangeres amb empreses membre espanyoles**
- 2.2.2.3 Operacions entre l'UTE i les societats participants**
- 2.2.2.4 Obligacions formals**
- 2.2.2.5 Pèrdua del règim fiscal especial**
- 2.2.3 Tributació a efectes de l'IVA**
- 2.2.4 Impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats**
- 2.2.5 Impost sobre activitats econòmiques**
- 2.2.6 Avantatges fiscals de la figura associativa de l'UTE**

2.1 RÈGIM JURÍDIC MERCANTIL DE LES UTE

La regulació referida a les UTE es troba en diferents lleis, ordres ministerials i resolucions emeses per l'ICAC, concretament:

- La Llei 18/1982, de 26 de maig, sobre “Règim fiscal d’agrupacions i unions temporals d’empreses i de les societats de desenvolupament industrial regional”, que està parcialment derogada i modificada per la Llei 12/1991, de 29 d’abril, sobre “Agrupacions d’interès econòmic” i modificada també per la Llei 46/2002, de 18 de desembre, sobre “Reforma parcial de la llei sobre la renda de les persones físiques, de l’impost de societats i de l’impost sobre la renda de no residents”.
- La Llei 12/1991, de 29 d’abril, sobre “Agrupacions d’interès econòmic”.
- La Llei 43/1995, de 27 de desembre, sobre “Impost de societats”, modificada posteriorment per la Llei 46/2002 abans esmentada i pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s’aprova el “Text refós de la llei sobre l’impost de societats”.
- La Llei 46/2002, de 18 de desembre, sobre “Reforma parcial de la llei sobre la renda de les persones físiques, de l’impost de societats i l’impost sobre la renda dels no residents”.
- L’Ordre del Ministeri d’Economia i Hisenda de 27 de gener de 1993 per la qual s’aproven les normes d’adaptació del Pla general comptable a les empreses constructores.
- La resolució de l’ICAC de 30 d’abril de 1992 sobre alguns aspectes de la norma de valoració número 16 del PGC (BOICAC, número 9, abril de 1992).

- La consulta sobre l'aplicació amb caràcter general de les normes sobre UTE a tots els sectors d'activitat (BOICAC, número 15, desembre de 1993).
- La resolució de 9 d'octubre de 1997 sobre alguns aspectes de la norma de valoració número 16 del PGC (BOICAC, número 31, octubre de 1997).

D'altra banda, en l'adaptació del Pla general comptable a les empreses immobiliàries (Ordre ministerial de 28 de desembre de 1994) i en l'adaptació del sector elèctric (Reial decret 437/1998, de 20 de març) també es fa menció al tractament comptable que han de seguir les UTE.

Així doncs, el règim jurídic de les unions temporals d'empreses, tal com apareix en les normes legals referides, es pot sistematitzar de la manera següent:

- Es tracta d'una figura comercial de tipus associatiu de la qual no sorgeix una personalitat jurídica nova.
- Els seus membres integrants són empresaris socials o individuals, residents o no a Espanya.
- El seu objectiu és executar exclusivament una obra, servei o subministrament concret, gestionat per un gerent únic, amb la duració que tingui l'obra objecte de l'UTE i amb un règim tributari específic.

Per entendre millor aquest sistema de col·laboració entre empresaris, cal esbrinar els precedents mercantils d'aquesta figura, així com la seva situació actual i les responsabilitats que es deriven d'aquesta cooperació.

2.1.1 Precedents mercantils de les UTE

De precedents mercantils d'aquesta vinculació contractual, en trobem en la normativa espanyola i també en la normativa estrangera. Actualment, les empreses cooperen en diverses ocasions per portar a terme els seus objectius, i aquests acords de col·laboració conjunta es basen en les diferents normatives existents, ja que no hi ha un marc jurídic únic per tractar aquests negocis conjunts. En tots els ordenaments que existeixen hi ha figures que s'assimilen a les UTE.

2.1.1.1 Precedents mercantils espanyols

En l'ordenament espanyol, la norma legal **primera** referida a les **unions d'empreses** va ser la Llei 196/1963, de 28 de desembre de 1963, sobre "Associacions i unions d'empreses". Aquesta llei pretenia facilitar el desenvolupament de les petites i mitjanes empreses, sempre que les unions fossin beneficioses per a l'economia nacional. Era una llei nascuda per aplicació de les directrius i mesures preliminars del Pla de desenvolupament. Concretament, en aquesta llei es promocionava l'associació d'empreses mitjançant dos incentius:

- l'accés al crèdit i al mercat de capitals, i
- els avantatges fiscals.

Amb aquesta llei es van regular separatament les "societats d'empreses" (art. 2-6), "l'agrupació temporal d'empreses" (art. 7) i la "cessió d'unitats d'obra" (art. 8). Era una llei amb una terminologia poc clara, ja que, primerament, no parlava d'associacions, sinó de societats d'empreses i, pel que fa a les unions, parlava d'agrupacions temporals d'empreses.

Referent a les agrupacions temporals d'empreses, l'article 7 es referia als empresaris que s'agrupaven temporalment amb la finalitat d'aconseguir un millor desenvolupament o execució d'una obra, servei o subministrament, amb determinats beneficis tributaris; és a dir, tot i que és una normativa avui ja derogada, era l'equivalent al règim actual de les UTE.

En aquesta normativa de 1963 es precisava la constitució en escriptura pública de l'associació i llavors calia inscriure's al Registre Mercantil. Es designava un gerent únic com a gestor de la unió, amb poders suficients de tots els seus membres, i els beneficis tributaris tenien la durada exacta de l'obra objecte de l'associació amb un límit màxim de 10 anys. S'operava en el tràfic d'empreses amb el nom d'un o diversos empresaris seguit de l'expressió "i empresaris agrupats". Era una llei de característiques molt semblants a la regulació actual de les UTE.

La **segona** de les disposicions del nostre dret intern relacionada amb les **unions d'empreses** va ser el Reial decret 1885/1978, de 26 de juliol, sobre "Règim jurídic fiscal i financer de les societats de garantia recíproca". Aquestes societats eren entitats de base mutualística que associaven o agrupaven un nombre plural d'empreses en el marc d'una organització societària. Es tractava de societats mercantils constituïdes per empresaris amb un capital variable i amb l'objecte social exclusiu de prestar garanties per aval o per qualsevol altre mitjà admès en dret a favor dels seus socis per les operacions que realitzaven dintre del tràfic d'empreses de les quals eren titulars.

La **tercera** norma legal referida a les **unions d'empreses** es va publicar passats uns anys i després d'un procés de desenvolupament industrial espanyol; concretament el 26 de maig de 1982 es va dictar la Llei 18/1982 sobre "Règim fiscal de les agrupacions i unions temporals d'empreses i de les societats de desenvolupament industrial regional".

Aquesta llei va tractar separatament les "agrupacions d'empreses" (art. 4-6), les "unions temporals d'empreses" (art. 7-10), la "cessió d'unitats d'obra" (art. 19) i les "societats de desenvolupament industrial regional" (art. 20-23). En el títol II de la mateixa llei es regulaven les agrupacions d'empreses com a modalitat contractual de col·laboració entre empresaris sense concreció d'obra i de temps, era una entitat sense personalitat jurídica pròpia i tenia per finalitat facilitar l'activitat empresarial dels seus membres. S'havien de constituir en escriptura pública i la inscripció al Registre Mercantil era voluntària.

En l'aspecte fiscal, l'esmentada llei establia el sistema de transparència que havia introduït l'article 19 de la Llei de l'impost de societats de 1978, amb una bonificació del 99% en l'impost sobre el tràfic d'empreses i en l'impost d'actes jurídics documentats, per tal que l'Estat pogués inspeccionar les activitats i resultats de les societats. Era, doncs, una llei amb un contingut fiscal important.

En el títol III es regulaven les UTE com a sistemes de col·laboració entre empresaris per un temps cert, determinat o indeterminat, per al desenvolupament o execució d'una obra, servei o subministrament amb el límit màxim de 10 anys (modificat fins a 25 anys excepte en contractes d'execució i explotació de serveis públics, en què la durada màxima és de 50 anys, segons que disposa la vigent Llei 46/2002). S'exigia escriptura pública però, a diferència de la Llei de 1963, no es feia menció de la inscripció en el Registre Mercantil sinó en un registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda, per poder gaudir del privilegiat règim tributari que suposava aquesta inscripció. L'UTE requeria un gerent únic, amb idèntics poders que els membres de la unió.

Actualment, aquesta regulació presentada en el títol III encara és vigent en part, juntament amb la **quarta** llei referida a les **unions d'empreses**: la Llei 12/1991, de 29 d'abril, sobre "Agrupacions d'interès econòmic". Així doncs, de les dues modalitats regulades per la Llei 18/1982, agrupacions i UTE, subsisteix íntegrament la figura de les UTE i, pel que fa a les agrupacions del títol II de la Llei de 18/1982, es van substituir pel text de la Llei 12/1991 sobre "Agrupacions d'interès econòmic".

Aquesta quarta llei vigent d'agrupacions d'interès econòmic (AIE) constitueix un nou marc per a les unions d'empreses, ja que la nova figura associativa es crea per facilitar o desenvolupar l'activitat econòmica dels seus membres mitjançant la cooperació entre empreses i per fer front a les noves circumstàncies del mercat. Es tracta d'un conjunt de socis agrupats amb tota l'amplitud necessària per aconseguir les seves finalitats, però que mai no poden tenir les facultats o activitats d'un dels seus membres. L'AIE substitueix d'alguna manera la figura de les agrupacions d'empreses, regulades primer per la Llei 196/1963, de 28 de desembre, i posteriorment per la Llei 18/1982, de 26 de maig, que no preveia la perspectiva de la integració europea. En definitiva, aquesta llei

de les agrupacions d'interès econòmic pretén posar ordre a la confluència de figures associatives.

En les disposicions addicionals d'aquesta Llei 12/1991, de 29 d'abril, s'aclareix la situació de les formes consorcials existents, tal com indica el quadre següent¹⁹:

<i>Modalitat</i>	<i>Situació</i>	<i>Termini</i>
Societats d'empreses	-Dissolució. -Transformació en AIE. -Continuació, seguint el règim fiscal general.	-Un any a partir del 30/4/91.
Agrupacions d'empreses	-Dissolució. -Transformació en UTE o AIE.	-Un any a partir del 30/4/91.
UTE	-Adaptació al nou règim fiscal.	-Un any a partir del 30/4/91.
Cessió d'unitats d'obra	-Desaparició.	-No hi ha termini.

La figura de l'AIE té en l'àmbit comunitari una figura molt semblant: l'agrupació europea d'interès econòmic (AEIE). No hi ha una coincidència absoluta de la configuració de les dues institucions -encara que es va procurar mantenir el màxim paral·lelisme possible- ja que la figura europea s'inspira en el precedent francès i la figura espanyola, en el marc de la societat col·lectiva, seguint una trajectòria similar a la del dret alemany. Les AEIE comunitàries són també un instrument econòmic per a la cooperació interempresarial, sorgit de la unió europea per assolir projectes de desenvolupament de l'activitat econòmica dels seus membres. Precedents d'aquesta figura de l'AEIE podrien ser les *joint ventures* i els *groupements d'interêt économique*.

Una **cinquena** llei que tracta aspectes de les UTE és la vigent Llei 46/2002 de "Reforma parcial de l'impost de la renda de les persones físiques, de l'impost de

¹⁹Aquest quadre correspon a l'esquema XV del llibre de Serra Mallol, A. J.: *Las agrupaciones de interés económico: Una nueva forma social*.

societats i de l'impost sobre la renda de no residents"; s'hi especifiquen la durada que han de tenir les UTE i el règim tributari de les UTE.

En l'àmbit de les **unions d'empreses** com ara associacions o agrupacions d'empresaris, els precedents mercantils que trobem en el nostre ordenament tenen tres característiques ben diferenciades:

1. Les empreses que s'uneixen poden ser societats mercantils o no ser-ho.
2. Els empresaris agrupats mantenen la pròpia independència econòmica i autonomia jurídica.
3. En la unió d'empreses hi ha una direcció econòmica única i una finalitat econòmica comuna, tinguin o no personalitat jurídica les societats que s'uneixen.

L'ordenament jurídic actual es concreta, pel que fa a les **unions d'empreses**, en tres tipus d'associacions:

- a. les societats de garantia recíproca;
- b. les unions temporals d'empreses, i
- c. les agrupacions d'interès econòmic.

Comparació d'aquests tres tipus d'associacions: SGR, UTE i AIE

Les societats de garantia recíproca (SRG) són una forma d'unió d'empreses que comporta el naixement d'una personalitat jurídica nova, a diferència de les UTE, que són el prototip d'associacions transitòries de les quals no emergeix un nou ens jurídic. D'altra banda, les agrupacions d'interès econòmic (AIE) també són una figura associativa amb personalitat jurídica i caràcter mercantil.

Partint d'aquesta premissa, en les pàgines que segueixen es comparen aquestes entitats, prèvia anàlisi de la definició, l'objecte i la naturalesa de cada figura.

Les **societats de garantia recíproca** tenen per objecte prestar les garanties necessàries perquè els socis aconseguixin els crèdits que necessiten per al normal desenvolupament de les seves activitats i per a la reestructuració i adaptació a les canviants circumstàncies del mercat. En la regulació d'aquestes societats (Llei 1/1994, d'11 de març, sobre "Règim jurídic de les societats de garantia recíproca") s'indica que són societats mercantils constituïdes per empresaris amb capital variable i amb l'objecte exclusiu de prestar garanties per aval o per qualsevol altre mitja admès en dret, a favor dels seus socis, per a les operacions que es realitzin dintre del tràfic de les empreses de les quals siguin titulars. En definitiva, són societats capitalistes constituïdes per millorar l'accés de les petites i mitjanes empreses al finançament.

El règim jurídic de les societats de garantia recíproca es basa en dues idees fonamentals:

- en primer lloc, assegurar els drets dels tercers que contractin amb la societat, gràcies al capital social, que es regeix pels mateixos principis que les societats capitalistes;
- en segon lloc, assegurar el manteniment del caràcter mutualista i fortament personalista d'aquesta classe de societats, mitjançant un règim de portes obertes amb variabilitat del capital social, la qual cosa suposa una contínua incorporació de nous socis i la separació dels que abandonen la societat mitjançant el reembossament de les seves quotes.

D'altra banda, amb aquest règim jurídic es pretén augmentar la solvència de les SGR i millorar la seva liquidesa patrimonial per via d'una nova estructura patrimonial, amb un capital mínim més elevat que no tenia amb l'antiga regulació i transformant l'antic fons de garantia en un fons de provisions tècniques, que forma part del patrimoni de la societat de garantia recíproca i és una via de finançament i suport dels organismes públics a aquestes societats en benefici dels petits i mitjans empresaris.

Les societats de garantia recíproca concedeixen avals que permeten a la petita i mitjana empresa accedir al finançament bancari; també faciliten a les empreses participants l'obtenció de millors condicions en els crèdits i proporcionen a l'empresari un assessorament eficient davant de projectes d'inversió i finançament.

Per tot això es pot dir que les societats de garantia recíproca es comporten com un instrument de promoció empresarial, que facilita el crèdit a la PIME (petita i mitjana empresa) pel fet que permet orientar, promocionar i incentivar la inversió, avalada per la SGR. En definitiva, les societats de garantia recíproca són un tipus especial de societats que, pel que fa al capital social i a la responsabilitat dels socis pels deutes socials, s'assimilen a les societats anònimes, però, pel que fa als drets dels socis, hi predomina el caràcter mutualista.

Les SGR són qualificades per la llei com a entitats financeres i per a la seva constitució és necessària l'autorització administrativa del Ministeri d'Economia i Hisenda. La constitució de la SGR es fa mitjançant escriptura pública, que s'inscriu al Registre Mercantil acompanyada de l'autorització del Ministeri d'Economia i Hisenda; d'aquesta manera adquireix la personalitat jurídica. Una vegada inscrita al Registre Mercantil, s'ha d'inscriure al Registre especial del Banc d'Espanya, i els seus administradors i directius s'han d'inscriure al Registre d'alts càrrecs del Banc d'Espanya. La supervisió administrativa i els beneficis fiscals d'aquestes societats estan previstos en la legislació d'entitats financeres.

Els comptes anuals de les societats de garantia recíproca segueixen el que pauten les disposicions contingudes en el capítol VII de la Llei de societats anònimes, amb excepció dels articles 181, 190, 201, 203.2, 205.2 i 212--216 en matèria de comptes anuals i aplicació del resultat. En definitiva, són societats que tenen uns avantatges de tipus creditici i tributari.

Comparació entre la societat de garantia recíproca i la unió temporal d'empreses

En aquest punt es mostren les diferències més notables entre aquestes entitats:

- 1) L'UTE no és una societat mercantil i capitalista com la SGR; és senzillament un ens que respon a un contracte de col·laboració entre empresaris.
- 2) L'UTE té una durada determinada; en canvi, la SGR té una durada il·limitada.
- 3) L'UTE no es considera una entitat financera; en canvi, la SGR és una entitat financera.
- 4) L'UTE té per objecte el desenvolupament d'una obra, servei o subministrament; en canvi, la SGR té com a objecte social atorgar garanties personals per aval o per qualsevol altre mitjà admès en dret, a favor dels seus socis, per a les operacions que facin dintre del tràfic de les empreses de les quals són titulars. També les SGR poden prestar serveis d'assistència i assessorament financer als socis.
- 5) L'UTE no té capital social, té un fons operatiu comú. D'altra banda, la SGR sí que té un capital social variable, amb un import mínim que no pot ser inferior a 1.803.036'3 d'euros.
- 6) L'UTE no té un fons de provisions tècniques; la SGR sí que té un fons de provisions tècniques per reforçar la solvència de la societat, mitjançant les dotacions a provisions d'insolvències que fa la SGR i les subvencions, les donacions i altres aportacions no reintegrables de les administracions públiques.
- 7) En l'UTE els socis responen solidàriament i il·limitadament dels deutes socials; en canvi, en la SGR els socis no responen personalment dels deutes socials.
- 8) L'UTE per constituir-se no necessita l'autorització del Ministeri d'Economia i Hisenda; només necessita inscriure's al Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda per poder gaudir de certs privilegis fiscals; en canvi, la

SGR necessita l'autorització del Ministeri d'Economia i Hisenda per a la seva constitució.

- 9) L'UTE, un cop feta l'escriptura fundacional, es pot inscriure al Registre Mercantil; en canvi, la SGR, un cop feta l'escriptura de constitució, s'ha d'inscriure al Registre Mercantil i també al Registre especial del Banc d'Espanya per poder gaudir d'una sèrie de beneficis fiscals.
- 10) L'UTE no té necessitat d'un nombre mínim de partícips per constituir-se; en canvi, la SGR no es pot crear sense un nombre mínim de 150 socis partícips.
- 11) L'UTE és gestionada per un gerent únic; la SGR és gestionada per un consell d'administració.
- 12) La comptabilitat de l'UTE queda integrada en la comptabilitat de les empreses partícips; en canvi, la comptabilitat de la SGR és una única comptabilitat amb els seus comptes anuals corresponents i no queda integrada en la comptabilitat de les PIME que en són membres.
- 13) Les UTE no es poden fusionar ni tampoc es poden escindir; en canvi, la SGR sí que es pot fusionar i escindir.
- 14) La dissolució i liquidació de l'UTE queda integrada en les empreses partícips; en la SGR la dissolució i liquidació són actes jurídics independents propis de la SGR.
- 15) L'UTE no necessita supervisió administrativa; la SGR sí que en necessita.

Apuntades totes aquestes diferències, queda molt clar que l'UTE i la SGR són dos tipus d'entitats diferents. Totes dues es configuren per agrupació d'empreses però tant per definició i naturalesa com per objecte són unions molt allunyades l'una de l'altra.

Les **agrupacions d'interès econòmic** estan regulades per la Llei 12/1991, de 29 d'abril. Aquesta llei és molt propera al reglament comunitari que presenta l'AEIE (agrupació europea d'interès econòmic) i té com a precedent l'*Ordennance* francesa de 23/9/67, però al mateix temps aquesta llei de l'AIE s'inspira també en l'*EWIV-Ausführungsgesetz* alemanya de 14/4/88, ja que estableix com a règim supletori el de la societat col·lectiva.

La normativa de les agrupacions d'interès econòmic té tres finalitats:

1. Desenvolupar i concretar el reglament de la CEE 2137/85 dictant les disposicions necessàries per dotar les AEIE amb domicili a Espanya d'un règim jurídic adequat.
2. Regular la figura de l'AIE amb harmonia amb la figura de l'AEIE.
3. Derogar les normes legals innecessàries un cop implantades l'AIE i l'AEIE.

Amb aquestes premisses, l'agrupació d'interès econòmic es presenta com una figura purament associativa, amb personalitat jurídica i caràcter mercantil, integrada per persones físiques o jurídiques que porten a terme activitats empresarials, agrícoles, artesanals i d'investigació sense ànim de lucre. També els professionals liberals poden constituir AIE, ara bé, igual que en els casos anteriors, l'objecte de la seva activitat solament pot consistir a desenvolupar una activitat econòmica auxiliar a la que desenvolupen els socis de l'associació. La finalitat de l'AIE consisteix a facilitar la millora dels resultats de l'activitat dels seus socis, sense ànim de lucre per si mateixa. És una funció de promoció, que no pot substituir en cap cas les activitats pròpies dels membres de l'agrupació.

L'AIE no respon a l'esquema legal estricte de "societat", ja que li falta la finalitat lucrativa i la seva configuració correspon a la d'una associació d'interès particular, però des de la normativa és considerada una societat mercantil, ja que els socis, per via de les economies d'escala, sí que tenen ànim de lucre. Es pot considerar que el règim

jurídic de l'AIE s'obté com a resultat de la combinació de la llei reguladora de preceptes propis de la societat col·lectiva i de la societat anònima. Per tot això, aquesta figura associativa, amb una legislació supletòria, s'utilitza amb molta freqüència.

La responsabilitat dels socis pels deutes socials és un punt important que s'ha de destacar perquè és una responsabilitat personal i solidària. Encara que l'AIE tingui un capital, aquest capital no constitueix un pressupost necessari en garantia de tercers; la llei de l'AIE segueix el sistema de diversitat de grau, de manera que els creditors han de dirigir-se, en primer lloc, contra l'agrupació d'interès econòmic i, en casos d'inexistència o insuficiència del patrimoni social, tenen accés als patrimonis respectius dels membres de l'AIE, siguin persones físiques o jurídiques, amb tots els seus béns presents i futurs segons el principi de la responsabilitat patrimonial universal, que el nostre ordenament jurídic preveu. Com que és una responsabilitat solidària, el soci que paga la totalitat del deute al creditor de l'AIE no només se subroga en els seus drets, sinó que queda investit del dret de repetició per reclamar als codeutors la part que a cada un els correspon, amb els interessos corresponents.

Els òrgans de l'AIE són l'assemblea de socis i els administradors. L'AIE, d'altra banda, es pot transformar en altres figures, com ara una societat anònima, una societat limitada, etc. i també es pot produir aquesta transformació a la inversa. En l'AIE es poden portar a terme operacions mercantils com ara la fusió, l'absorció, l'escissió. En aquestes agrupacions hi ha diferents modificacions possibles d'estructura i reorganització empresarial -situació ben diferent respecte a les UTE.

La dissolució és un altre apartat important de l'AIE, juntament amb la seva liquidació, i, en canvi, la regulació d'aquests actes i processos jurídics és summament precària en la Llei 12/1991 i les normes subsidiàriament aplicables de la societat col·lectiva són en molts apartats insuficients, és per això que es fa necessari recórrer a la llei de societats anònimes, com és el cas de la transformació i la fusió. Aquest problema mostra certa precarietat reguladora d'aquestes associacions pel que fa a l'operativa mercantil.

D'altra banda, el règim fiscal establert en la Llei 12/1991 per les AIE representa un tractament tributari favorable, ja que implica uns beneficis fiscals importants sempre que l'AIE no tingui un altre objecte que l'exercici d'una activitat econòmica auxiliar a la dels socis -sense substituir l'activitat socis.

Pel que fa a la comptabilitat, l'AIE està obligada a portar una comptabilitat i li són aplicables les normes que disciplinen "la comptabilitat dels empresaris", que responen a la incorporació de les directives comunitàries²⁰; per aquest motiu no hi ha cap precepte substantiu sobre el règim jurídic de la comptabilitat en la Llei 12/1991. Pel fet d'estar conceptualitzada l'AIE com una entitat amb personalitat jurídica pròpia de caràcter mercantil, la seva comptabilitat segueix el PGC; a més, l'aplicació supletòria del règim propi de les societats col·lectives es pot interpretar en el sentit que han de presentar els seus comptes anuals abreujats, excepte per les AIE de grans dimensions (Gutiérrez Viguera, 2003, p. 59).

És destacable el fet que per consolidar l'AIE en els comptes anuals del soci se segueix el mètode d'integració proporcional, encara que també es pot aplicar el procediment de posada en equivalència, ja que la normativa espanyola ho permet per a les empreses multigrup o multidependents.

Comparació entre l'agrupació d'interès econòmic i la unió temporal d'empreses

- 1) L'UTE té un caràcter temporal; en canvi, l'AIE no té aquest caràcter temporal, la durada pot ser indefinida.
- 2) L'UTE té un règim fiscal paral·lel al de l'AIE.
- 3) En l'UTE els socis són empresaris, no són entitats no lucratives dedicades a la investigació ni tampoc són socis professionals liberals; en canvi, en l'AIE sí que

poden haver-hi aquests tipus de socis no empresaris, com ara professionals, artesans, entitats no lucratives, etc.

- 4) L'UTE, un cop constituïda, es pot inscriure al Registre Mercantil; en canvi, l'AIE obligatòriament s'ha d'inscriure al Registre Mercantil.
- 5) L'UTE no té personalitat jurídica i l'AIE sí que en té.
- 6) L'UTE realitza el mateix objecte que els seus associats; en canvi, l'AIE realitza una activitat econòmica auxiliar a la dels seus associats.
- 7) L'UTE no té una figura equivalent en el marc comunitari, tot i que hi ha figures similars en els diferents països de la Unió Europea; en canvi, l'AIE és una figura que té el seu equivalent en el marc comunitari, que és l'AEIE.
- 8) L'UTE no és una societat mercantil; l'AIE sí que és una societat mercantil.
- 9) L'UTE està vinculada a una obra, servei o subministrament determinat; en canvi, l'AIE no té aquesta vinculació.
- 10) L'UTE i l'AIE són formes de col·laboració que permeten superar l'individualisme de cada entitat, sense perdre l'autonomia jurídica i financera, i poden superar les fronteres nacionals.
- 11) L'UTE i l'AIE tenen avantatges de tipus financer.
- 12) L'UTE no té un capital social; en canvi, l'AIE sí que té capital social.
- 13) En l'UTE no hi pot haver transformació cap a altres formes socials; en canvi, per l'AIE sí que és viable la transformació a altres formes socials.

²⁰Concretament, les normes que responen a la incorporació de les directives comunitàries són: els articles 25-41 del Codi de comerç, els articles 171-222 de la Llei de societats anònimes, el PGC 1990 i la part

- 14) L'UTE no pot realitzar fusions ni tampoc escissions; en canvi, l'AIE sí que en pot realitzar.

Així doncs, l'AIE, com a persona jurídica que és amb un patrimoni propi, formalment presenta moltes diferències amb l'UTE -que és un pacte associatiu. D'altra banda, totes dues figures associatives tenen en comú un règim de responsabilitat dels socis molt proper i són dues figures amb afinitat cap a la societat col·lectiva.

Amb aquesta comparació, veiem que l'AIE és més pròxima a l'UTE que la SGR, però, tot i així, l'AIE i l'UTE tenen més diferències que no pas similituds. Vegem el quadre comparatiu de la pàgina següent:

Quadre comparatiu SGR / UTE / AIE

<i>Característiques</i>	<i>SGR</i>	<i>UTE</i>	<i>AIE</i>
Objecte social	Atorgament de garanties personals per aval.*	Mateix objecte que els associats.	Activitat econòmica auxiliar a la dels associats.
Entitat mercantil i capitalista	Sí	No	Sí
Entitat amb personalitat jurídica	Sí	No	Sí
Responsabilitat	Limitada	Il·limitada	Il·limitada
Duració	Indefinida	Temporal	Indefinida
Entitat amb comptes anuals propis	Sí	No	Sí
Inscripció escriptura R. Mercantil	Sí	Voluntària	Sí
Fusions i escissions	Sí	No	Sí
Funció de promoció	Sí	No	Sí
Finalitat lucrativa	Sí	Sí	No
Capital social	Sí que en té.	No	No
Nombre mínim de partícpis	150	2	2
Gestió de l'entitat	Consell d'administració	Gerent únic	Adminis-tradors
Avantatges de tipus financer	Sí	Sí	Sí

*També poden prestar serveis d'assistència i assessorament financer als socis partícpis.

2.1.1.2 Precedents mercantils estrangers

Tal com queda reflectit en l'apartat anterior, la legislació de les UTE queda estructurada -en part- gràcies a la Llei 12/1991, sobre "Agrupacions d'interès econòmic". L'agrupació d'empreses té el seu precedent en el dret francès, ja que en aquest ordenament la figura es desenvolupa a causa de la necessitat de trobar una forma de col·laboració entre empreses que superi l'individualisme de cada entitat, sense

perdre l'autonomia jurídica i financera, superant les fronteres nacionals. Al costat de la figura del dret francès *groupement d'interêt économique*, en altres drets hi ha figures similars, com ara:

- *association momentanée*, en el dret belga;
- *consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, en el dret italià;
- *agrupamentos complementares de empresas*, en el dret portuguès.

Entrant en detall, la legislació mercantil estrangera que precedeix l'agrupació d'empreses és la següent:

1. El reglament comunitari n. 2137/85 del Consell sobre “Agrupacions europees d'interès econòmic”(AEIE), de data 25 de juliol de 1985

L'esmentat reglament té el seu origen en el propòsit comunitari de potenciar les llibertats reconegudes en els articles 52,54 i 58 del Tractat de Roma. Es tracta d'establir un marc jurídic adequat per a persones físiques, jurídiques i altres ens jurídics per cooperar més enllà de les seves fronteres, adaptant les seves activitats a les condicions econòmiques de la Comunitat Europea.

Respecte a l'AEIE, hi ha tres notes que cal destacar:

1. Els copartícpis han de ser societats, professionals liberals o altres ens jurídics d'estats comunitaris diferents.
2. La diferència entre objecte i finalitat respecte de l'AEIE.
Concretament, la finalitat de l'agrupació és facilitar o desenvolupar l'activitat econòmica dels seus membres, incrementant els resultats d'aquesta activitat. L'activitat o objecte de l'agrupació s'ha de vincular amb l'activitat econòmica dels seus membres i només pot tenir un caràcter auxiliar respecte a la dels seus membres.

3. La dualitat de règims jurídics aplicables a les AEIE segons el lloc on fixin el seu domicili, ja que fa que hi hagi tants règims legals com estats comunitaris. Aquest punt dificulta la determinació precisa i exacta de la naturalesa jurídica de la institució.

L'AEIE constitueix una institució de mitjans amb caràcter europeu auxiliar i instrumental. Cal tenir present que allò que singularitza l'AEIE és la seva *generalitat*, perquè aquesta associació té un alt grau de liberalisme i flexibilitat, que dóna lloc a una indefinició de la institució, i per això en molts casos es ratlla l'ambigüitat.

2. “L’Ordennance 67-821 sur les groupement d’interêt économique”, de 23 de setembre de 1967, per la qual es van instaurar les AIE

Aquest precedent francès suposa la primera regulació europea en aquesta matèria. Aquí l'agrupació es defineix com un ens col·lectiu amb personalitat jurídica que, sense procurar directament l'obtenció de beneficis per si mateix, associa persones físiques i jurídiques que tinguin activitats econòmiques o bé professions liberals, amb l'objecte de potenciar aquestes activitats i els seus resultats. És una legislació amb grans dosis de llibertat contractual²¹, que pot ser aplicada a agrupacions civils i mercantils. El règim d'aquestes agrupacions pot admetre nous membres i igualment qualsevol membre se'n pot separar quan ho vulgui. Són agrupacions que es poden constituir sense capital.

Posteriorment, com a precedent francès trobem la Llei 89-377, referida als “*Groupements européens d’interêt économique*”, de 13 de juny de 1989, per disciplinar les AEIE que fixin el seu domicili a França.

3. La llei alemanya EWIV-Ausführungsgesetz de 1988

És una llei d'execució del Reglament 2137/85 que té per objecte disciplinar sobre la base del reglament comunitari de les AEIE que fixin el seu domicili a Alemanya. En concret, aquestes agrupacions estan sotmeses a:

²¹Com a conseqüència d'aquest liberalisme normatiu hi ha un ample marge d'autonomia dels membres: poden organitzar l'agrupació amb molta flexibilitat, fet que provoca sovint imprecisió i inseguretat jurídica.

- a) el reglament comunitari de 25 de juliol de 1985;
- b) la *EWIV-Ausführungsgesetz* de 1988, i
- c) les normes reguladores sobre societats col·lectives.

Això és un clar precedent de la Llei 12/1991, ja que el legislador espanyol reconeix haver-se inspirat en fonts germàniques, és a dir, també en adaptar el reglament comunitari a l'ordenament intern es va establir com a règim supletori el de la societat col·lectiva.

4. La llei belga de 17 de juliol de 1989 reguladora de les AIE, “Wet betreffende de economische samenwerkingsverbanden”(N. 89-1481)

Aquesta llei inclou mesures per poder executar el reglament comunitari.

5. El Decret llei 148/1990, de 9 de maig de 1990, de l'ordenament portuguès

Amb el qual s'aprova el règim jurídic substantiu de les AEIE.

6. La llei holandesa “2137/85 van de Europese Gemeenschappen tot instelling economische samenwerkingsverbanden” (Pb EGL 199/1)

Que constitueix igualment una norma d'execució del reglament comunitari i està dirigida a regular les AEIE que fixin el domicili a Holanda.

2.1.2 L'UTE com a contracte de col·laboració

L'empresa espanyola ha tingut i té molts problemes per adaptar la seva dimensió, tecnologia i competitivitat a les necessitats de la societat industrial; arran d'aquest fet van néixer les concentracions i les unions d'empreses. En les concentracions habitualment les empreses queden unificades en les seves decisions econòmiques i en la seva estructura jurídica, és a dir, d'alguna manera perden autonomia i personalitat. En les unions d'empresa, en canvi, encara que hi hagi una vinculació contractual, les empreses subsisteixen en la seva totalitat, amb completa autonomia jurídica i amb independència dels seus membres.

En les unions es pretén desenvolupar la funció de col·laboració distingint la unió duradora i de caràcter general de la unió per a un temps limitat, és a dir, per a una obra, servei i operació determinada. Aquestes unions per dur a terme negocis conjunts (*joint ventures*) per fer operacions es poden instrumentar creant o no una nova societat. Es tracta d'una forma de cooperació com a estratègia empresarial per desenvolupar internament i externament les unions d'empresa.

Normativament, es diferencien dos tipus de *joint ventures*:

- les *joint ventures* contractuals (o *non-equity joint venture*), i
- les *joint ventures* societàries (o *equity joint venture*).

Les primeres, ***joint ventures contractuals***, representen un contracte entre dues o més empreses que cooperen per a un objectiu comú, normalment limitat en el temps, sense establir una societat de capital, només integrant recursos, capacitat organitzativa...

Les segones, ***joint ventures societàries***, representen negocis conjunts entre societats instrumentades mitjançant la constitució d'una nova societat de capital. Habitualment, l'instrument jurídic més utilitzat ha estat l'equivalent a la societat anònima espanyola, la *company* anglesa, la *société anonyme* francesa, l'*Aktiengesellschaft* alemanya o la *corporate* dels Estats Units.

Els associats o partícips d'aquests tipus de negocis conjunts participen activament en totes les etapes del procés negociador. Els acords que segueixen estan recollits en una sèrie de documents previs i necessaris en la seva formació, com ara la carta d'intencions i els acords base, que queden com a annexos en el contracte o en els estatuts en cas de formar-se una societat.

2.1.2.1 *Tractament en els diferents ordenaments jurídics*

Aquests negocis conjunts han estat previstos en diferents legislacions europees i també en la legislació americana -que és on es van gestar les *joint ventures*.

En el **dret anglosaxó** no trobem una definició satisfactòria de les *joint ventures*, tot i que sovint s'escriu sobre aquestes unions i s'utilitza aquesta terminologia de *joint venture* en un sentit comercial molt extens. Com a marc jurídic de referència, s'utilitza el dret contractual i societari i es presenta aquesta figura amb molta flexibilitat, és a dir, hi ha un alt grau de llibertat pel que fa als acords i convenis per regular els drets i les obligacions de manera purament contractual. Així doncs, al Regne Unit podem trobar com a negocis conjunts societats diferents de la dels seus membres i amb responsabilitat limitada i societats sense personalitat jurídica pròpia anomenades *partnership*²².

En el **dret nord-americà** delimitar el concepte de *joint venture* també resulta difícil tot i ser-ne el país d'origen. Concretament, una definició generalment acceptada és: “Les *joint ventures* resulten de la cooperació especial entre dues o més empreses amb un objectiu específic, buscant el benefici conjuntament, sense designació efectiva de socis o societat.” Aquesta definició no té un bon fonament jurídic, i el motiu és el fet que històricament la *joint venture* es va crear per la pràctica americana de cooperació d'entitats sense ser societats personalistes (*partnership*) o societats de capital (*corporation*). S'utilitzava la jurisprudència i els homes de negocis usaven l'expressió amb base empírica, exportant aquesta terminologia a tots els negocis realitzats per les empreses nord-americanes fora del seu país, en el procés d'internacionalització després de la Segona Guerra Mundial.

Al cap d'uns quants anys, però, els Estats Units també es va convertir en un país receptor d'inversions externes i aquest reflux de capital estranger va col·locar la jurisprudència americana davant d'una nova situació, i es van originar les *joint ventures* internacionals, constituïdes per actuar en el propi territori i no fora. Amb tot, la *joint venture* va quedar com una entitat jurídica autònoma diferent de la societat personalista o de les societats de capital, però amb el dret de la societat personalista com a dominant en la majoria de qüestions pràctiques -si els participants no es volien apartar d'aquest dret. Cal tenir present que el dret civil nord-americà comprèn el dret de societats i que aquest no és homòleg en els cinquanta estats de la unió.

En el **dret francès** trobem també les mateixes característiques de transitorietat i difícil especificació pel que fa a les *joint ventures*. Una figura més o menys anàloga és la *société en participation*²³, de la qual es pot subratllar que és una entitat que reuneix tots els requisits perquè sigui qualificada com a negoci conjunt. Altres figures que tenen afinitat amb les *joint ventures* són el *groupement d'interêt économique* i la *filiale commune*.

En el **dret alemany** la *joint venture* és desconeguda però hi ha la forma de GmbH²⁴, que es podria assimilar a una forma societària com ara l'*equity joint venture*, i per una *joint venture contractual* per aconseguir un projecte únic i temporal tindriem la simple societat del Codi civil denominada BGB²⁵.

En el **dret espanyol** no es regulen els negocis conjunts però hi ha casos particulars com ara els comptes en participació i les UTE, que són tipus de negocis assimilables. Pel que fa als primers, els comptes en participació, apareixen quan dues o més empreses s'uneixen sense formar cap societat per fer operacions en comú, repartint els resultats en la proporció acordada. Les UTE, en canvi, són un tipus de negocis assimilables als

²²Aquesta figura jurídica representa una societat col·lectiva de responsabilitat limitada o il·limitada.

²³El dret d'empreses les defineix com una societat que reuneix tots els elements característics del contracte de societats però sense personalitat jurídica.

²⁴La GmbH és una societat de capital i de responsabilitat limitada, diferent a la societat anònima.

²⁵La *BGB Gesellschaft* és un contracte pel qual els socis s'obliguen a perseguir la realització d'un objectiu comú, efectuant aportacions, que poden tenir finalitat lucrativa. Es tracta d'una societat sense personalitat jurídica, que limita les seves activitats a operacions esporàdiques o temporals i la responsabilitat és il·limitada per cada soci.

anomenats “operacions controlades conjuntament” i “actius controlats conjuntament”, que regula l’IASC (1991) en la NIC 31.

2.1.2.2 Tractament en les normes internacionals de comptabilitat

Les normes internacionals d’informació financera (NIIF) agrupen les antigues normes internacionals de comptabilitat (NIC) com les noves emeses per l’IASB des de l’any 2002. Remarquem que en el nom genèric de NIIF també hi ha les interpretacions de les normes. Per aquesta raó, es pot continuar utilitzant la referència a una NIC concreta amb el seu nom i número, però en el futur ja no s’emetran més NIC.

Per estudiar millor els negocis conjunts s’han de valorar tres aspectes:

- el control;
- la influència significativa, i
- el control conjunt.

Es considera que hi ha *control* quan existeix poder de decisió en les polítiques financeres i operatives d’una activitat econòmica per tal d’obtenir-ne beneficis. En canvi, la *influència significativa* vol dir poder participar en les decisions d’un ens sense tenir el control.

Concretament, en el Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre, sobre “Normes de formulació de comptes anuals consolidats” s’indica que hi ha influència significativa quan:

- una o diverses societats del grup participen en el capital social de la societat, i
- es crea una vinculació vertadera per contribuir a l’activitat.

Per complir aquests requisits, una o diverses societats del grup han de participar en el capital com a mínim en un 20%, i en un 3% si aquesta societat cotitza a borsa.

D'altra banda, en la NIC 28, "Comptabilització d'inversions en empreses associades", s'indica que la influència significativa per part d'un inversor es posa en evidència per una o diverses de les vies següents:

1. Representació en el consell d'administració o òrgan equivalent de direcció de l'empresa participada.
2. Participació en el procés de fixació de polítiques.
3. Intercanvi de personal directiu.
4. Subministrament d'informació tècnica essencial.
5. Per existir transaccions d'importància entre l'inversor i l'empresa partícip.

Finalment, la NIC 31, "Informació financera sobre els interessos en negocis conjunts", considera que la influència significativa és el poder d'intervenir en les decisions de política financera i operativa d'una activitat econòmica, sense tenir ni el control ni el control conjunt.

El *control conjunt*, segons la NIC 31, és el control d'una activitat econòmica compartida; així doncs, és la base d'un negoci en comú o d'una *joint venture*.

Tractada aquesta terminologia, dintre de la **NIC 31** es delimita el concepte de *joint venture* distingint tres categories:

1) Operacions controlades conjuntament

Representen explotacions de negocis conjunts, amb participació dels actius i altres recursos per part dels membres sense crear una societat per accions ni implantar una estructura financera diferent. Cada partícip utilitza el propi immobilitzat material, gestiona les seves pròpies existències, té les seves despeses, ingressos, exigibilitats i busca les pròpies fonts de finançament. Les activitats del negoci conjunt poden ser desenvolupades pels treballadors de cada empresa partícip i en l'acord s'estableix el criteri de repartiment dels resultats.

Així doncs, cada partícip ha de reconèixer en els seus estats comptables:

- els actius que controla;
- les obligacions que assumeix;
- les seves despeses, i
- el resultat obtingut, com a conseqüència de les operacions de la *joint venture*.

2) Actius controlats conjuntament

En aquestes operacions se suposa que els partícips tenen la propietat conjunta d'alguns actius del negoci conjunt, no es crea una nova societat, però cada partícip exerceix un control -en la part corresponent- sobre els beneficis futurs. En aquest cas, cada partícip reflecteix en els seus estats comptables la seva participació, aplicant l'oportuna consolidació pel mètode d'integració proporcional.

3) Entitats controlades conjuntament

En aquest cas, es crea una societat per accions en què cada membre té la corresponent participació i hi ha un control conjunt sobre l'activitat econòmica. Cada partícip reflecteix en els seus estats comptables el resultat de consolidar pel mètode d'integració proporcional (o, alternativament, pel procediment de la posada en equivalència) la seva participació en la *joint venture*.

En la primera i la segona categories no es crea una societat per accions; en la tercera sí que es crea una societat per accions. Així doncs, les operacions controlades conjuntament i els actius controlats conjuntament s'assimilen a les *joint ventures* contractuals, i les entitats controlades conjuntament s'assimilen a les *joint ventures* societàries. És remarcable que en tots els negocis conjunts els partícips estan lligats per un acord contractual i que aquest acord mateix estableix l'existència d'un control conjunt. D'altra banda, la *joint venture* és assimilable a l'empresa multigrup o multidependent.

Per a la comptabilització d'aquests tipus d'operacions, les participacions en empreses conjuntes es registren com a inversions, quan s'han adquirit amb la finalitat de

disposar-ne en un futur immediat, o en un llarg termini, quan hi ha restriccions importants que limiten la possibilitat de transferència de fons.

L'esquema que indica la comptabilització d'aquest tipus d'operacions, segons la NIC 31, és el següent:

	<i>Reconeixement de la participació</i>	<i>NIC 31</i>
Operacions controlades conjuntament	Els membres comptabilitzen els actius, crèdits i debits recíprocs, segons les participacions d'ingressos, despeses o resultats nets.	Cada partícip ha de reconèixer en la comptabilitat: -els actius que controla; -les obligacions que assumeix; -les despeses en què incorre; -la part d'ingressos que guanya per la venda de béns o serveis que efectua la
Actius controlats conjuntament	Cada partícip reflecteix en els seus estats comptables la seva participació.	Consolidació proporcional.
Entitats controlades conjuntament	Cal incloure en els registres comptables les proporcions corresponents sobre actius, obligacions i deutes, així com els resultats que es produeixin en la nova empresa, a més dels resultats individuals.	Consolidació proporcional i, com a alternativa, el mètode de la posada en equivalència.

Així doncs, per a la comptabilització dels negocis conjunts per part dels partícips, la NIC 31 destaca que:

- la substància i realitat econòmica de l'acord han de quedar reflectits;
- el procediment de consolidació ha de ser una de les dues formes de consolidació proporcional, i
- el tractament alternatiu permès és el mètode de posada en equivalència, per informar sobre participacions en entitats controlades conjuntament.

D'altra banda, la norma internacional opta per no pronunciar-se per cap solució en concret respecte a la presentació de les participacions en els estats financers de l'empresa partípic, és a dir, dels no consolidats (Montesinos Julve, 1993, p. 655).

2.1.2.3 Comptes en participació versus UTE

El Codi de comerç regula els comptes en participació en els articles 239-243 (ambdós inclosos). El concepte de comptes en participació es concreta en la regulació com “la unió de dos o més empresaris sense formar cap societat, amb la finalitat de realitzar operacions en comú, repartint els resultats en la proporció acordada”.

Així doncs, els comptes en participació són una fórmula associativa entre empreses que es crea quan dos o més empresaris -denominats *partícips*- s'uneixen accidentalment sense formar cap societat, amb la finalitat de dur a terme operacions en comú, repartint beneficis i càrregues proporcionalment a la quota de participació, essent l'integrant que es denomina gestor qui respon davant de tercers i qui rendeix comptes de resultats a l'altre empresari quan s'acaben les operacions en comú.

Aquesta fórmula associativa d'empreses es pot emparar en un acord verbal o per escrit (és habitual fer-ho per escrit). En la normativa, respecte dels comptes en participació s'indica que:

- els resultats es reparteixen o assignen en la proporció establerta en l'acord;
- no cal una constitució mercantil, es poden realitzar comptes en participació privadament, de paraula o per escrit;
- no poden adoptar una raó comercial, ni utilitzar crèdits directes a tercers;
- els contractants amb el gestor solament tindran acció contra el mateix gestor;
- la liquidació la portarà a terme el gestor, que rendirà comptes de les operacions realitzades.

L'operatòria dels comptes en participació generalment la porta a terme el gestor, ja que és qui s'encarrega de l'administració de l'associació i comptabilitza totes les operacions, tant les realitzades per ell mateix com les que realitzen els altres partícips.

Es poden distingir dues formes d'operatòria:

- a. la participació unilateral, quan només realitza operacions el gestor, i
- b. la participació recíproca, quan tots els partícips poden realitzar operacions.

Es tracta d'una fórmula associativa entre empreses que té avantatges i inconvenients.

Com a **avantatges**, destaquen els següents:

- la *simplicitat*, perquè no cal complir cap legalitat per a la seva formalització, tot i que es justifica que és preferible que es faci per escrit i davant de notari amb la finalitat de poder solucionar possibles discrepàncies;
- l'*economicitat*, perquè estalvia les despeses inherents a la constitució de qualsevol classe de societat;
- *un únic gestor*, per rendir comptes dels resultats de les operacions realitzades, i
- el *caràcter ocult*, per a aquells integrants que no vulguin fer pública la seva activitat en el negoci conjunt.

Com a **inconvenients** destaquen:

- l'*estructura*, és a dir, no és recomanable per a empreses de caràcter permanent i de certa mida o dimensió, i
- la *confusió*, perquè hi ha la possibilitat que aquests comptes en participació es confonguin amb un préstec o un arrendament de serveis amb participació en els resultats, si no es concreta clarament la seva naturalesa.

Amb aquests avantatges i inconvenients, on han tingut més difusió els comptes en participació ha estat França i Alemanya, molt més que en el nostre país. El motiu es pot trobar en la penalització fiscal que suposa crear aquestes “societats accidentals”.

2.1.2.3.1 Tractament comptable dels comptes en participació

En el PGC de 1990 hi ha previstos els comptes en participació amb comptes específics pel seu registre. Concretament, els seus moviments són reflectits per un gestor (partícip) que comptabilitza totes les operacions de tràfic de l'associació i les integra en les pròpies operacions de desenvolupament del seu objecte social i amb anterioritat a la liquidació, determina la part de resultat positiu o negatiu que al partícip no gestor li correspon comptabilitzant-ho com una disminució del propi resultat (benefici transferit) o com una rectificació positiva (pèrdua transferida) del resultat. El soci gestor és l'encarregat de l'administració de l'activitat conjunta, comptabilitza totes les operacions que ell realitza i les que puguin desenvolupar els altres partícips, que comuniquen les transaccions que realitzen al soci gestor. També es pot donar la situació que tots els socis, de forma recíproca, portin a terme les operacions abans esmentades, que és a la pràctica la situació més freqüent.

La problemàtica dels comptes en participació es troba en el PGC 1990, mitjançant diversos comptes i subcomptes amb les corresponents definicions i relacions comptables, el detall dels quals és el següent:

419 "Creditors per operacions en comú"

En aquest compte es recullen els deutes amb els partícips de les operacions regulades en els articles 239-243 del Codi de comerç i en altres operacions en comú d'anàlogues característiques. S'abona en l'empresa partícip gestor pel benefici que cal atribuir als partícips no gestors amb càrrec al subcompte 6510. Igualment, s'abona per la pèrdua que correspon a l'empresa com a partícip no gestor amb càrrec al subcompte 6511.

449 "Deutors per operacions en comú"

Aquest compte té com a destí captar els crèdits amb partícips. Es carrega a l'empresa partícip gestor per la pèrdua que cal atribuir als partícips no gestors i s'abona al subcompte 7510. També es pot abonar pel benefici que correspon a l'empresa com a partícip no gestor i llavors el subcompte és el 7511.

651 "Resultats d'operacions en comú"

6510 "Benefici transferit" (gestor)

6511 "Pèrdua suportada" (partícip no gestor)

El subcompte 6510 registra el benefici de l'empresa gestora que correspon als partícips no gestors en les operacions regulades pels articles 239-243 del Codi de comerç. Aquest subcompte es carrega pel benefici que cal atribuir als partícips no gestors, amb abonament al compte 419 o a comptes de tresoreria. El subcompte 6511 reflecteix la pèrdua que correspon a l'empresa com a partícip no gestor, i es carrega per l'import de la pèrdua amb abonament al compte 419 o a comptes de tresoreria.

751 "Resultats per operacions en comú"

7510 "Pèrdua transferida" (gestor)

7511 "Benefici atribuït" (partícip no gestor)

El subcompte 7510 reflecteix la pèrdua que correspon als partícips no gestors en les operacions abans esmentades. En aquest subcompte l'empresa gestora comptabilitza la

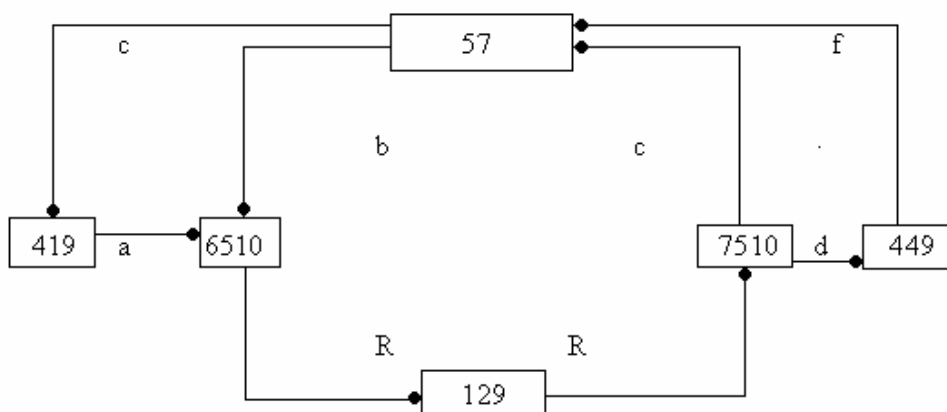
pèrdua una vegada complimentats els requisits de l'article 243, o els que siguin procedents segons la legislació aplicable per altres operacions en comú. Aquest subcompte s'abona per la pèrdua que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors amb càrrec al compte 449 o a comptes de tresoreria.

El subcompte 7511 registra el benefici que correspon a l'empresa com a partícip no gestor de les operacions mencionades. S'abona per l'import del benefici amb càrrec al compte 449 o a comptes de tresoreria.

Esquemes de les diferents relacions comptables

Les diferents situacions comptables que es poden plantejar en les comptabilitats del partícip gestor i del no gestor amb els comptes i subcomptes definits abans, tenint en compte que l'origen de les fletxes indiquen abonaments i els extrems de les fletxes indiquen càrrecs, són:

Pel que fa al **partícip gestor**:



Relacions comptables:

- Pel reconeixement del benefici atribuïble al partícip no gestor.
- Pel pagament del benefici atribuïble al partícip no gestor en reconèixer el benefici.
- Pel pagament dels deutes amb el partícip no gestor.

- d) Pel reconeixement de la pèrdua atribuïble al partícip no gestor.
- e) Pel cobrament de la pèrdua atribuïble al partícip no gestor.
- f) Pel cobrament del crèdit al partícip no gestor.
- R) En regularitzar els comptes de despeses i ingressos al tancament de l'exercici.

Els subgrups, comptes i subcomptes del PGC 1990 que hi intervenen són els següents:

419 “Creditors per operacions en comú”

449 “Deutors per operacions en comú”

57 “Tresoreria”

6510 “Benefici transferit” (gestor)

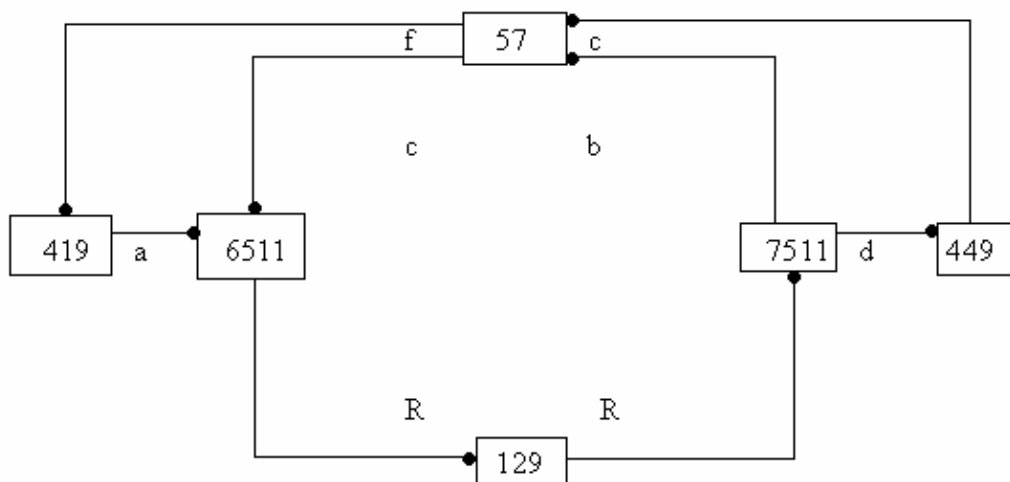
7510 “Pèrdua transferida” (gestor)

6511 “Pèrdua suportada”

7511 “Benefici atribuït”

129 “Pèrdues i guanys”

Pel que fa al **partícip no gestor**:



Relacions comptables:

- a) Pel reconeixement del benefici corresponent.
- b) Pel cobrament del benefici que li correspon en ser reconegut.
- c) Pel cobrament dels crèdits al gestor.
- d) Pel reconeixement de la pèrdua que li correspon.
- e) Pel pagament de la pèrdua que li correspon quan la reconeix.
- f) Pel pagament del deute amb el gestor.
- R) En regularitzar els comptes de despeses i ingressos al tancament de l'exercici.

Amb aquests esquemes es pot veure que el PGC 1990 proposa uns comptes i subcomptes suficients per reflectir la comptabilitat d'aquests negocis en comú.

Amb aquestes transaccions és difícil aplicar el que pautava la NIC 31, ja que aquesta norma expressa “que no constitueixen negocis conjunts les activitats que no es portin a terme sobre la base d'un acord contractual encaminat a establir un control conjunt”. D'altra banda, la NIC 31 indica que cap partícip no ha de trobar-se en condicions de controlar unilateralment l'activitat i, a més a més, el partícip gestor ha d'actuar en virtut dels poders delegats i a partir de les polítiques financeres i operatives convingudes pels partícips.

Per tot això, el concepte *partícip* en els comptes en participació està més lligat al concepte *inversor*²⁶ que proposa la NIC 31, i la comptabilització corresponent seria la de la NIC 25, “Comptabilitat de les inversions”.

2.1.2.3.2 Comparació UTE / comptes en participació

Apuntades aquestes singularitats dels comptes en participació, les similituds i diferències amb les UTE serien:

²⁶La NIC 31 defineix l'inversor com una de les parts d'un negoci conjunt que no té un control conjunt sobre aquest negoci.

- 1) Els comptes en participació són una fórmula associativa de les més antigues i senzilles aparentment; en canvi, l'UTE respon a una figura associativa més moderna, que arrenca de l'any 1963 i es configura totalment amb la Llei 18/1982, de 26 de maig, derogada parcialment per la Llei 12/1991, de 29 d'abril, d'AIE i modificada per la Llei 46/2002 amb un entorn econòmic i comptable molt més complex.
- 2) La figura associativa dels comptes en participació s'ha estancat, a causa bàsicament del fort component fiscal de penalització. L'UTE, contràriament, ha proliferat molt en aquests anys i la seva fiscalitat no suposa cap penalització a la unió, ben al contrari: té certs avantatges fiscals, que en molts casos han estat el motor del desenvolupament d'aquestes unions temporals d'empreses.
- 3) Els comptes en participació han estat una figura estancada amb poca representació entre les diferents fórmules associatives en els diferents sectors d'activitat; en canvi, la creació d'UTE és una pràctica habitual en diferents sectors, destaquen el de la construcció i el de les empreses immobiliàries.
- 4) Una altra diferència està ocasionada per la rigidesa de l'ordenament jurídic dels comptes en participació –que impedeix que aquests comptes en participació serveixin de punt de partida de noves figures associatives. L'UTE, en canvi, perviu amb les noves fórmules associatives creades per la col·laboració entre empreses.
- 5) Els comptes en participació no tenen en compte el marc comunitari, a diferència de l'UTE, que sí que el té en compte.
- 6) Comptablement també hi ha diferències, ja que els comptes en participació són tractats en el PGC de 1990 establint definicions i relacions bàsiques dels comptes principals:
419 “Creditors per operacions en comú”
449 “Deutors per operacions en comú”

6510 “Benefici transferit”

7510 “Pèrdua transferida”

6511 “Pèrdua suportada”

7511 “Benefici atribuït”

Es fa servir una tècnica extremadament senzilla de comptabilització:

El partícip gestor registra totes les operacions de tràfic amb integració en les pròpies operacions, referides al seu objecte social i amb anterioritat a la liquidació de l'exercici i determina la part de resultat positiu o negatiu que correspon al partícip no gestor reflectint una disminució del propi resultat o bé una rectificació positiva.

En el règim comptable de les UTE, en canvi, quan es tanca l'exercici comptable es fa la integració i la comptabilització de les operacions realitzades per l'UTE en els estats comptables dels partícips aplicant el mètode d'integració proporcional de comptes, i pel reconeixement dels resultats s'aplica el mètode del percentatge de realització del contracte al final de cada període comptable -excepcionalment es pot aplicar el mètode del contracte acomplert.

- 7) Una altra de les diferències està marcada per la consideració dels comptes en participació com una societat, a causa de la concepció fiscal, ja que el benefici del soci no gestor es considera com una retribució de fons propis. Per contra, les UTE no són considerades societats, sinó senzillament sistemes de col·laboració entre empresaris, sense que la unió suposi un ens amb personalitat jurídica pròpia.
- 8) Els comptes en participació són una fórmula associativa que es pot establir privadament, de paraula o per escrit, sense necessitat que es formalitzi en escriptura pública obligatòriament; en canvi, les UTE s'han de constituir mitjançant l'atorgament d'escriptura pública.

9) Habitualment, els comptes en participació representen convenis entre comerciants per operar amb mercaderies, en banca o en borsa de manera accidental. Les UTE són associacions més pròpies de les empreses constructores, les empreses immobiliàries, les elèctriques, entre d'altres.

10) En els comptes en participació, les persones que hi intervenen són:

- el gestor, que porta la comptabilitat i rendeix comptes una vegada acabada la gestió i liquidat el negoci;
- els partícips, que són la resta de persones interessades en els comptes en participació, i
- els copartícips, que són tots els interessats en el negoci en comú.

En l'UTE, en canvi, les empreses membre són empresaris representats per un gerent únic i un comitè de gerència.

11) Els comptes en participació tenen un caràcter més ocult que les UTE, ja que en determinats casos hi ha persones integrants d'aquests negocis en participació que no fan publicitat de la seva participació. Per contra, en l'UTE sempre queden identificats els empresaris que configuren la unió temporal.

12) L'UTE és recomanable per a empreses de diferents dimensions; en canvi, els comptes en participació no són recomanables per a empreses de grans dimensions.

13) En els comptes en participació no es pot adoptar una raó comercial comuna a tots els partícips; en canvi, en l'UTE es pot utilitzar una raó comercial, tot i que habitualment es fa servir el nom dels empresaris agrupats seguit de l'expressió "unió temporal d'empreses".

14) En els comptes en participació els que contracten amb el comerciant que porta la negociació (el gestor), només tenen possibilitat d'acció contra el mateix gestor,

és a dir, no poden afectar els altres. En l'UTE, la responsabilitat és molt més àmplia, és solidària i il·limitada pel que fa als integrants de la unió temporal.

- 15) L'objectiu de l'UTE és desenvolupar una obra, servei o subministrament concret amb la durada corresponent, sense excedir els 25 anys -amb l'excepció dels contractes d'execució d'obres i explotació de serveis públics, que tenen 50 anys. L'objectiu dels comptes en participació és realitzar operacions en comú: es tracta d'un objectiu més ampli i alhora més dispers, ja que no s'indica si aquestes operacions poden ser les mateixes que realitzen les empreses integrants del negoci conjunt ni tampoc es concreta la seva durada.
- 16) Els comptes en participació estan tractats en el PGC 1990; en canvi, el tractament comptable de les UTE surt per primera vegada en l'adaptació sectorial de les empreses constructores.
- 17) La forma de comptabilitzar les aportacions entregades com a conseqüència d'un contracte de comptes en participació -tal com ho indica la consulta 6 del BOICAC 19- forma part dels fons aliens de l'empresa receptora dels fons. I per part de l'empresa que fa l'aportació l'ha de reflectir com una partida deutora del seu balanç de situació. Concretament, el registre comptable d'aquests conceptes es realitza en les partides dels balanços del PGC següents:

Aportacions realitzades: partides de l'actiu

Balanç normal

D/ Actiu circulant
III/ 4 Deutors varis

Balanç abreujat

D/Actiu circulant
III/ Deutors

Aportacions rebudes: partides del passiu

Balanç normal

E/ Creditors a CT

IV/ 2 Deutes per compres o prestacions de serveis

Balanç abreujat

E/ Creditors a CT

Si el venciment de les partides anteriors és a llarg termini, es crea en el balanç de situació -tal com ho indica la norma de valoració cinquena, apartat p/ i q/ de la quarta part del PGC- l'epígraf B.VI d'actiu: "Deutors per operacions de tràfic a llarg termini" i l'epígraf D.IV del passiu: "Creditors per operacions de tràfic a llarg termini".

Per al registre comptable es poden utilitzar els comptes:

419 "Creditors per operacions en comú"

449 "Deutors per operacions en comú"

amb el desglossament necessari si el venciment és a llarg termini o també utilitzant comptes de desenvolupament del subgrup 42 per a aquestes operacions a llarg termini.

En l'UTE, en canvi, les aportacions entregades figuren en els "Recursos propis" de l'UTE: el "Fons operatiu", i aquest fons no es correspon amb cap compte de "Fons aliens" dels partícips en l'UTE.

- 18) Els moviments dels comptes en participació queden reflectits en dues comptabilitats: la del partícip gestor i la del partícip no gestor, sense que s'apliqui cap tipus d'integració proporcional. En l'UTE, en canvi, la comptabilitat queda integrada proporcionalment als comptes anuals de les empreses membre.

Amb aquestes diferències es pot constatar que les UTE no són comptes en participació i que comptablement, tot i tenir similituds, són tractades de manera diferent. Són dues modalitats associatives que no es poden confondre i que s'han d'entendre des de perspectives diferents. Quant a les responsabilitats, també hi ha diferències importants, que fan entreveure que es tracta de figures ben allunyades.

Personalment, crec que els comptes en participació no necessiten una personalitat jurídica pròpia per poder realitzar les operacions en comú ni tampoc fan néixer una unitat comptable diferent. En canvi, les UTE, pels béns, drets i obligacions que agrupen els seus membres, sí que necessiten la consideració d'entitat jurídica independent, és a dir, l'UTE ha de ser equiparable a qualsevol unitat comptable amb personalitat jurídica dintre del marc de les associacions d'empreses.

2.1.2.4 *Joint venture* versus UTE

Els negocis conjunts es poden considerar com una forma de cooperació utilitzada per les empreses com a estratègia per al seu desenvolupament. Aquest tipus d'operacions conjuntes permeten realitzar activitats compartint el risc entre dues o més societats, i s'anomenen *joint venture* (Gutiérrez Viguera, 2003, p. 49).

En el nostre país, la normativa comptable que regula les operacions de negocis conjunts, com ara la de les *joint ventures*, no ha estat desenvolupada. Trobem situacions que s'assimilen a aquests negocis conjunts, com ara les inversions en altres ens i les associacions d'empreses, però no el concepte exacte de *joint venture*. El concepte de *joint venture* és assimilable, en la legislació mercantil espanyola, al d'empresa multigrup o multidependent (Montesinos Julve, 1993, p. 655). En el Codi de comerç no hi ha establert de forma expressa el terme *joint venture* però s'esmenten les empreses multigrup i les empreses multidependents en qualitat de situacions anàlogues a la dels negocis conjunts. Finalment, el PGC identifica el concepte *joint venture* com el d'empresa multigrup quan existeix una direcció conjunta.

Així doncs, el concepte *joint venture* és divers i no existeix una definició totalment precisa i uniforme en les diferents manifestacions del dret comptable; en tot cas, és una forma de cooperació utilitzada per les empreses com una estratègia empresarial per al desenvolupament, tant en l'àmbit nacional com internacional. Sota aquesta denominació de *joint venture* o de negocis conjunts es recullen des d'operacions basades en acords contractuals de col·laboració conjunta fins a situacions en què es crea una nova societat controlada conjuntament pels partícips; el ventall de possibilitats és bastant ampli.

Tal com s'ha indicat unes pàgines més amunt, les *joint ventures* es poden crear des d'un punt de vista purament contractual, sense adquirir personalitat jurídica pròpia, o bé creant una societat. Es distingeixen, doncs, les *joint ventures* contractuals i les *joint ventures* societàries.

En la normativa internacional, la NIC 31, "Informació financera sobre els interessos en negocis conjunts", és l'única norma creada amb la finalitat de regular el procediment comptable d'aquest tipus d'operacions conjuntes, i identifica tres categories:

1. operacions controlades conjuntament;
2. actius controlats conjuntament, i
3. entitats controlades conjuntament.

Les *joint ventures* contractuals s'assimilen a les operacions controlades conjuntament i als actius controlats conjuntament. En canvi, les *joint ventures* societàries s'assimilen a les entitats controlades conjuntament.

En la legislació mercantil espanyola hi ha figures associatives assimilables a les *joint ventures*, com ara els comptes en participació, les UTE i les AIE. Per als comptes en participació no es crea cap societat, senzillament l'objectiu és realitzar les operacions en comú i repartir-ne els resultats; el tractament comptable que cal seguir és el que pauta la NIC 25, "Comptabilitat de les inversions".

En les UTE no hi ha una entitat amb personalitat jurídica pròpia però l'UTE pot ser titular d'actius, contraure obligacions, signar contractes, etc. S'assimila als negocis denominats "actius controlats conjuntament" o "operacions controlades conjuntament", que regula l'IASB en la NIC 31 (Aragón Bueno i Haro Pérez, 1997, p. 55). Per tant, per a les *joint ventures* i les UTE la regulació procedent és la de la NIC 31. És aquesta norma internacional l'única creada per regularitzar el procediment comptable d'aquest tipus d'associacions. Val a dir que no hi ha un marc jurídic únic per tractar les *joint ventures* i que tots els ordenaments han intentat assimilar-les amb algunes figures jurídiques preexistents. En el nostre ordenament, l'UTE es pot assimilar a una *joint venture*. Les agrupacions d'interès econòmic, que han estat tractades anteriorment, també es poden assimilar a les *joint ventures*, tot i que tenen per objectiu facilitar el desenvolupament o millora dels resultats de l'activitat econòmica auxiliar dels seus socis. Remarquem que l'AIE no té ànim de lucre per si mateixa, però sí que té personalitat jurídica i caràcter mercantil.

2.1.3 Comparació de l'UTE amb altres figures associatives

En les diferents figures associatives que han existit i que existeixen hi ha diversos elements similars. Concretament, avui en dia com a fórmules associatives competitives amb l'UTE en matèria d'associacions d'empreses hi ha les següents:

- l'agrupació d'interès econòmic (AIE), i
- la societat d'empreses.

2.1.3.1 L'agrupació d'interès econòmic

L'AIE²⁷ aconsegueix una situació d'associació entre els seus partícips que supera la simple relació contractual, és a dir, es crea un ens amb personalitat jurídica i de caràcter

²⁷L'AIE substitueix la figura de les agrupacions d'empreses regulades primer per la Llei 196/1963, de 28 de desembre, i posteriorment per la Llei 18/1982, de 26 de maig.

mercantil per aconseguir fer més fàcil l'activitat econòmica dels membres de l'agrupació. Aquests socis agrupats no poden tenir la mateixa activitat que un dels seus membres -a diferència de l'UTE-; la finalitat de l'AIE és realitzar una activitat *auxiliar* a la dels socis.

L'UTE té una activitat dirigida a satisfer necessitats de tercers²⁸, respon als mateixos objectius de l'agrupació temporal d'empreses de la Llei 196/1963, de 27 de desembre, i aquests objectius també són diferents als de l'AIE.

L'AIE està regulada per la Llei 12/1991 i, supletòriament, per les normes de la societat col·lectiva sempre que siguin compatibles. L'UTE està regulada per la Llei 18/1982, de 26 de maig, modificada posteriorment per la Llei 12/1991, de 29 d'abril, i, per tant, supletòriament per les normes de la societat col·lectiva. L'UTE, a diferència de l'AIE, és una associació sense personalitat jurídica i amb caràcter temporal, que exigeix a tots els socis que siguin empresaris i que hi hagi una vinculació a una obra determinada. L'AIE és més oberta, ja que pot tenir socis no empresaris i estar vinculada a diverses obres. Cal tenir present que una AIE pot col·laborar amb una UTE.

Quant al règim fiscal, tant l'UTE com l'AIE tenen una fiscalitat paral·lela -com es tracta més endavant.

2.1.3.2 La societat d'empreses

La **societat d'empreses** neix en la Llei 196/1963, de 28 de desembre, però és en la disposició transitòria número 2 de la Llei 12/1991 d'AIE on s'explica que aquests tipus de societats poden:

- optar per la dissolució;
- optar per la transformació, i

²⁸De tal manera que l'obra, servei o subministrament ha de ser adjudicat amb caràcter previ per un tercer contractant, que és el vertader motor de la constitució de l'UTE. Aquest contractant ha d'estar plenament identificat.

- optar per continuar amb aquesta forma social però quedant sotmeses al règim tributari general.

Aquesta forma social de les societats d'empreses respon a entitats que tenen personalitat jurídica i els socis de les quals són societats agrícoles, industrials o mercantils. No és una fórmula d'èxit actualment, pel fet de no tenir cap tractament fiscal avantatjós. Per tant, és una forma social que no té pràcticament desenvolupament.

L'UTE, en canvi, el legislador l'ha mantinguda gràcies al grau de desenvolupament pràctic que té, sense que s'hagin generat conflictes amb l'Administració a causa de l'aplicació d'aquesta fórmula associativa de règim fiscal similar al de l'AIE.

2.1.3.3 Comparació de les formes consorciats

En el quadre²⁹ de la pàgina següent es mostra la comparació entre formes associatives com ara l'AIE, l'UTE, les societats d'empreses i les agrupacions d'empreses -tot i que ara, amb la llei vinent d'AIE, han desaparegut les agrupacions d'empreses.

²⁹Aquest quadre correspon a l'esquema I, pàgina 42, del llibre de Serra Mallol, A. J. *Las agrupaciones de interés económico: una nueva forma social*.

<i>Forma associativa</i>	<i>Personalitat jurídica</i>	<i>Responsabilitat dels socis</i>	<i>Objecte</i>	<i>Socis</i>	<i>Forma</i>	<i>Termini</i>
AIE	Sí	Solidària i il·limitada.	Activitat econòmica auxiliar a la dels socis.	Persones físiques o jurídiques amb activitats empresarials o no.	Societat mercantil.	Indefinit.
UTE	No	Solidària i il·limitada.	Realitzar una obra, servei o subministrament i els serveis accessoris.	Empresaris, persones físiques o jurídiques residents o no.	Acord de col·laboració.	Cert, determinat o indeterminat.
Agrupacions d'empreses	No	Solidària i il·limitada.	Facilitar o desenvolupar en comú l'activitat empresarial dels membres.	Empresaris, persones físiques o jurídiques residents o no.	Contracte de col·laboració.	Indefinit.
Societats d'empreses	Sí	Pròpia dels socis d'una SA.	-Modernització. -Adquisició de béns conjunta. -Promoció de vendes. -Noves tècniques de producció.	Societats i empresaris individuals agrícoles, industrials o mercantils.	Societat anònima.	Indefinit.

2.1.4 Responsabilitat en l'UTE

La legislació de les UTE assenyala que la responsabilitat davant de tercers dels actes i operacions que es realitzin en benefici comú serà *solidària* i *il·limitada*; per tant, els membres d'una UTE responen solidàriament i il·limitadament de les obligacions de qualsevol tipus que assumeixin davant de tercers. Aquesta pauta legal indica que hi ha poques variants estatutàries sobre això que es puguin establir; concretament, en els estatuts només s'hi poden afegir previsions sobre la relació interna que hi ha entre els associats. A la pràctica, en els diversos estatuts que presenten les UTE hi ha l'establiment de relacions internes entre els deutors solidaris, per exemple un sistema de distribució especial o bé l'atribució a un associat responsable de determinades pèrdues o deutes. Internament -per via dels estatuts- es pot decidir que els treballs que realitzi cada empresa membre de l'UTE siguin responsabilitat de l'empresa, però en nom de l'UTE hi han de respondre tots els partícips solidàriament i il·limitadament.

Analitzant la terminologia que envolta la responsabilitat de l'UTE, és convenient recordar que el concepte *solidària* implica poder reclamar a qualsevol soci per la totalitat del deute, i, d'altra banda, el concepte *il·limitada* fa referència a la possibilitat de reclamar a qualsevol soci fins i tot amb el seu patrimoni personal (en cas que els membres siguin empresaris individuals). És per tot això que la responsabilitat de l'UTE s'ha de tractar amb molta cura.

L'UTE està regulada per la Llei 18/1982, de 26 de maig, modificada posteriorment per la Llei 12/1991, de 29 d'abril, i supletòriament per les normes de la societat col·lectiva, i és en aquest punt on la responsabilitat del soci col·lectiu entra en joc. L'UTE no es pot entendre al marge de la societat col·lectiva perquè tipològicament coincideix bastant amb aquesta forma social, i a més la interacció de les dues normatives en el tema de *la responsabilitat dels socis pels deutes de la societat* és un punt de referència, de capital importància, en el desenvolupament econòmic d'aquestes unions temporals d'empreses.

Es tracta de fer visible el sistema en què es fonamenta la disciplina que governa la responsabilitat dels partícips. Per analogia amb la responsabilitat del soci col·lectiu, les alternatives són bàsicament dues:

- 1) La primera, seguint l'òptica del dret comú, tendeix a configurar el règim de responsabilitat dels socis com una adaptació a l'empresa plural del règim de responsabilitat de l'empresari individual. Obeeix a una visió naturalista de la societat col·lectiva, un exponent de la qual seria la *partnership* del dret anglès.
- 2) La segona, més societària, se situa en l'òptica del dret especial i, en conseqüència, tendeix a considerar la responsabilitat dels socis com una peça complementària de les societats i, particularment, com un mecanisme substitutiu d'un sistema de dotació i preservació del capital. És la concepció més difosa actualment.

Apuntades aquestes consideracions, l'estudi de la responsabilitat ha d'incloure tres apartats:

- a) responsabilitat del soci;
- b) característiques del règim de responsabilitat, i
- c) naturalesa i contingut de la responsabilitat del soci.

2.1.4.1 Responsabilitat del soci

Seguint la legislació, en principi no es presenten grans dificultats. La llei indica que els membres de l'associació responen dels deutes socials; ara bé, cal veure si són *tots* els deutes socials i *què es considera* deute social.

Seguint l'estudi de Paz-Ares³⁰, els socis de l'associació i els socis de la societat col·lectiva són responsables de tots els deutes socials amb una correspondència directa entre l'obligació de la societat i la responsabilitat del soci. D'altra banda, el concepte *deute social* respon bàsicament a les obligacions contractuals concertades pels representants de l'associació (article 127 del Codi de comerç), tot i que hi ha la possibilitat de considerar com a deutes socials les obligacions extracontractuals en determinades circumstàncies³¹. També són deutes socials les obligacions derivades del “quasi-contracte” i les obligacions legals. És important precisar que la responsabilitat dels socis arriba també als deutes de la societat no inscrita i que en cas de cancel·lació registral els deutes socials sobreviuen al marge del registre.

Delimitat l'àmbit objectiu de la responsabilitat dels socis, ara correspon determinar l'àmbit subjectiu. Amb aquesta perspectiva, s'han d'examinar els subjectes que responen i els subjectes davant els quals es respon.

Primerament, els socis responen davant de qualsevol tercer que resulti ser creditor de l'associació. El fet que el patrimoni personal dels socis estigui subjecte a l'acció executiva dels creditors socials no significa que l'associació pugui obligar els seus membres a realitzar les contribucions precises per saldar els deutes socials davant de la societat, el soci només està obligat a realitzar l'aportació compromesa, ja que en el nostre dret no hi ha un deure de nivellació ni una obligació de suplementar l'aportació. Un cas que es pot presentar és el del soci com a creditor de la societat; aleshores, per determinar la responsabilitat dels socis davant el “soci-creditor”, cal distingir el tipus de títol del deute:

³⁰L'estudi el trobem en el llibre de Paz-Ares, C. *La responsabilidad del socio colectivo*. Editorial Civitas, 1993.

³¹Quan es pugui estimar que l'acte lesiu respon a un risc típic de la normal explotació de l'objecte social (Paz-Ares, C. 1993, p. 33).

- si el títol és societari el deute es fa efectiu amb càrrec al patrimoni social -no amb càrrec al patrimoni personal- i quan el patrimoni social és insuficient el “soci-creditor” espera la liquidació³²;
- si el títol del deute que reclama el soci és extrasocietari (un préstec, un contracte d’obra) s’ha d’aplicar el règim general de responsabilitat, de manera que el soci pot fer efectiu el crèdit sobre el patrimoni personal dels seus consocis, ja que el soci ocupa la mateixa posició que un tercer i mereix la mateixa protecció.

En segon lloc, pel que fa al subjecte passiu de la relació de responsabilitat, recau sobre *tots* els socis i es transmet als hereus dels socis.

2.1.4.2 Característiques del règim de responsabilitat

Les característiques fonamentals del règim de responsabilitat són:

- la personalitat;
- la subsidiarietat, i
- la solidaritat.

La primera, la **personalitat**, es refereix a la responsabilitat dels socis com una responsabilitat personal -que recau directament sobre el seu patrimoni personal. Aquesta responsabilitat és il·limitada -amb tots els seus béns- però en la hipòtesi que el soci hagi satisfet un deute social, pot reclamar íntegrament a la societat l’import satisfet seguint el que habitualment imposa l’ordre intern. El soci té el dret -en aquest cas- de reembossament.

³²Cal tenir en compte que la responsabilitat reflectida en els art. 127 del Codi de comerç i 5 de la Llei d’AIE només regeix en l’àmbit de les relacions externes; en les relacions internes els socis tenen limitada la seva responsabilitat a l’aportació realitzada.

La responsabilitat del soci és, en segon lloc, una responsabilitat **subsidiària**³³, és a dir, la reclamació es pot dirigir contra els socis una vegada acreditada la insuficiència del patrimoni social; és l'anomenada "subsidiarietat qualificada" (Paz-Ares, 1993, p. 101). El creditor ha de provar, però, que el patrimoni social és insuficient per satisfer l'import total del crèdit, i llavors pot procedir íntegrament contra el soci. Cal tenir present que respecte al règim de la societat col·lectiva es pot concloure que el soci d'una associació temporal té el benefici d'exclusió. Aquest benefici d'exclusió no significa que no es pugui portar a terme una demanda conjunta contra el soci i l'associació, ben al contrari, aquesta solució és la més aconsellable.

En tercer lloc, la característica de **solidaritat** es refereix a les relacions dels socis entre ells mateixos, ja que en les relacions entre l'associació i els socis no hi ha solidaritat. La solidaritat, prevista en els articles 127 del Codi de comerç i 5.1 de la Llei d'AIE, consisteix en la possibilitat de reclamar de cada soci el compliment íntegre del deute social (art. 1.137 del Codi de comerç).

Aleshores, per analogia amb les UTE, el creditor pot dirigir la reclamació contra tots els socis simultàniament i també pot sol·licitar la prestació per part d'un dels socis -el que estimi més convenient. La reclamació feta contra un soci perjudica els altres -els posa en mora, interromp les prescripcions...- i la sentència obtinguda per un soci també afecta els altres.

En el cas de pagament per part d'un soci s'extingeix l'obligació i els altres consocis queden lliures de l'obligació, tot i que hi ha la possibilitat de recuperació de l'import pagat per part dels consocis. Sobre això calen tres indicacions:

1. El soci que paga pot dirigir-se contra la societat sol·licitant el reembossament íntegre de l'import abonat, però normalment, a causa de les dificultats financeres, aquest procediment no té èxit i llavors el més freqüent és recórrer contra els consocis per les quotes igualitàries corresponents.

³³La regla de la subsidiarietat està molt estesa en el dret comparat.

2. Seguint el dret de societats, procediria sol·licitar aquest reembossament dels consocis abans que la societat estigués en dissolució.
3. Si el soci ha pagat voluntàriament, no pot demanar el reembossament dels consocis, si prèviament no ha fet exclusió en el patrimoni social.

Apuntades aquestes consideracions, cal destacar, tal com ho fa Pau Pedrón al pròleg del llibre *Legislación sobre colaboración empresarial y profesional* (Tecnos, 1991), que la manca de personalitat jurídica de l'UTE s'ha de relacionar amb el règim del nom i de la representació, ja que la unió temporal ha d'actuar amb una denominació pròpia, que no és signe d'unificació subjectiva, sinó un mitjà per simplificar la contractació, donada la convergència d'interessos dels empresaris agrupats. Tanmateix, la representació que correspon al gerent únic no ho és de la unió temporal, que no té personalitat jurídica, sinó dels empresaris agrupats, per això la llei exigeix que el gerent tingui poders suficients de tots els membres. El gerent celebra els contractes en nom de la unió, però les obligacions i les responsabilitats corresponents, les contrauen els empresaris agrupats, i són els partícips en l'UTE els que en realitat responen de manera solidària i il·limitada.

2.1.4.3 Naturalesa i contingut de la responsabilitat del soci

En primer lloc, per veure com s'estructura el vincle de responsabilitat del soci s'ha de tenir present l'autonomia conceptual de l'obligació social respecte de la responsabilitat del soci. El problema fonamental consisteix a determinar si la relació entre el deute social i el deute del soci és una relació d'identitat o una relació de diferència.

Per analogia amb la responsabilitat de l'AIE, hi ha dues teories sobre això:

1. La **teoria de la identitat**, que afirma que hi ha identitat entre les obligacions de la societat i les obligacions dels socis.

2. La **teoria dualista**, que separa clarament les obligacions de la societat i les obligacions dels socis.

La **primera teoria** explica que no hi ha dues obligacions diferents, l'una a càrrec de la societat i l'altra a càrrec dels socis; només hi ha una única obligació a càrrec dels socis, que es pot fer efectiva sobre dos patrimonis separats: el patrimoni social i el patrimoni personal. Aquesta interpretació és vàlida en els ordenaments que no reconeixen la personalitat jurídica a les societats personalistes, ja que com que no tenen personalitat no existeixen obligacions socials i són els socis els titulars de les obligacions socials amb càrrec al patrimoni social i, eventualment -si aquest és insuficient-, al patrimoni personal. Es tracta d'una teoria que té moltes dificultats d'acceptació; la doctrina majoritària s'inclina per la concepció dualista.

La **segona teoria** s'inclina clarament per separar l'obligació dels socis de l'obligació de la societat. Aquesta concepció dualista entén que l'obligació dels socis és una obligació diferent que es juxtaposa a l'obligació de la societat.

Separats els dos vincles de responsabilitat, cal estructurar el fonament de la responsabilitat dels socis, i per a això es presenten dues alternatives:

- La primera indica que el fonament de la responsabilitat dels socis és **negocial**, és a dir, l'obligació del soci prové directament del negoci celebrat per la societat.
- La segona indica que la responsabilitat dels socis és de **naturalesa legal**, per això, seguint la teoria de l'accessorietat, al constituir-se el deute de la societat sorgeixen les obligacions accessòries dels socis.

Aquesta segona alternativa és la més lògica perquè l'obligació del soci es constitueix automàticament quan es constitueix l'obligació de la societat. Això no vol dir, però, que al marge de la responsabilitat legal no es pugui constituir a càrrec dels socis una altra responsabilitat d'origen contractual. Concretament, el soci pot obligar-se directament a la mateixa prestació que la societat o l'agrupació temporal, i el soci també pot sortir

fiador de la societat o de l'agrupació. Val a dir que les relacions d'interdependència existents entre l'obligació social i la responsabilitat dels socis no han estat tractades per la legislació espanyola, però poden explicar-se amb suficiència per aplicació analògica d'una part de la fiança.

Partint de la separació que hi ha entre la responsabilitat de la societat i la responsabilitat dels socis, gran part de la doctrina creu que cal atribuir al soci una responsabilitat *específica*, ja que així queden més ben garantits els interessos de tercers. La responsabilitat específica o per compliment suposa que el tercer està legitimat per reclamar del soci la mateixa prestació que li deu la societat. En canvi, la responsabilitat *genèrica* o responsabilitat per l'interès en el compliment suposa que el tercer solament pot demanar del soci la indemnització per danys i perjudicis ocasionats per l'incompliment de la societat.

Ponderant els interessos com ho pauta el dret, sembla que la tesi més acceptable, seguint la normativa³⁴, seria la d'interpretar el contingut de la responsabilitat del soci com una responsabilitat genèrica, ja que d'aquesta manera es compta amb l'interès del soci de no afectar el seu patrimoni personal. Però, en el cas de les UTE, es presenta el problema pel fet que aquest tipus d'associació no té personalitat jurídica, ja que no és una societat permanent i, encara que està dotada d'una certa organització, l'esfera privada no queda aïllada de l'esfera social, aleshores aquesta responsabilitat estrictament indemnitzatòria de l'obligació dels socis és molt qüestionable.

A més, perfilant l'estudi de la naturalesa jurídica de la responsabilitat dels membres de l'UTE i per analogia amb el que s'ha apuntat abans, cal determinar si la relació entre deutes de l'UTE i deutes dels integrants de les empreses membre de l'UTE mantenen una relació d'identitat o una relació de diferència.

³⁴Article 127 del Codi de comerç i article 5 de la Llei d'AIE.

Davant d'aquesta situació, cal recordar que la gran majoria d'UTE tenen com a empreses membre societats mercantils: societats anònimes, societats limitades..., que són societats en què els socis responen limitadament -la societat sí que respon il·limitadament amb tot el seu patrimoni social. Per aquest motiu, si els membres de l'UTE responen solidàriament i il·limitadament de les obligacions que assumeixen davant de tercers, quan aquests membres són aquestes societats mercantils esmentades, la responsabilitat queda limitada a la seva aportació, i és en aquest punt on s'obren grans interrogants.

Per analogia amb la responsabilitat de l'AIE, crec que les obligacions de l'UTE i les obligacions dels socis de l'UTE han d'estar separades, ja que són diferents, però cal donar garanties importants a tercers, en el cas que les societats membre de l'UTE siguin societats mercantils del tipus societats anònimes o bé societats limitades.

Dels diferents interrogants que s'obren en aquest tema, caldria destacar-ne tres:

1. Si les societats anònimes membres d'una UTE no poden fer front als passius exigibles de l'UTE amb el seu patrimoni social, fins a on s'estén la responsabilitat solidària i il·limitada de l'UTE que pauta la llei?
2. Quines garanties reals tenen els proveïdors d'una UTE?
3. Els socis de les societats anònimes membres de l'UTE, tenen algun tipus de responsabilitat diferent a la que es limita a les seves aportacions?

Per donar resposta a aquestes preguntes des d'un punt de vista economicocomptable, les empreses que estan en règim d'UTE haurien de:

1. Constituir provisions per a riscos i despeses importants, que perduressin fins que la responsabilitat de l'UTE estigués acabada -fins i tot haurien de perdurar un cop acabada l'activitat de l'UTE.

2. Apostar per uns controls de qualitat i de costos estrictes per poder fer una bona quantificació de les esmentades provisions. Així, cada operació de l'UTE, a més del reconeixement comptable, generaria una provisió pel cost estimat de la garantia concedida.

D'aquestes provisions, la que sempre hauria de ser present seria la provisió per a responsabilitats, ja que constitueix el reflex comptable de pèrdues certes o altament probables de les quals no es coneixen totes les dades, obligacions, càrregues o circumstàncies similars que puguin afectar l'entitat, derivades de fets com ara litigis en curs, indemnitzacions, garanties concedides, avals i altres obligacions en què l'entitat sigui deutor subsidiari.

Els riscos existents en les UTE pel que fa a l'activitat empresarial són nombrosos, i també són diversos els fets que poden afectar la situació patrimonial i de resultats; per això, en el cas de donar lloc a pèrdues certes o altament probables amb garantia estimada, es necessita dotar una provisió per a responsabilitats per tal que el resultat del període reflecteixi les pèrdues realment imputables al període. Aquesta quantia de provisions per a responsabilitats s'ha de revisar com a mínim al final de cada exercici per procedir a ajustar els imports, i cal buscar fórmules alternatives en cas que l'activitat de l'UTE ja estigui acabada. Les característiques especials d'aquestes provisions fan imprescindible que la seva constitució respongui a criteris inalterables en el transcurs del temps, i cal explicar adequadament qualsevol modificació en les normes sobre la seva dotació o en l'aplicació dels imports acumulats.

En el cinquè capítol d'aquesta tesi s'analitzen diferents aspectes comptables d'una mostra representativa d'empreses constructores i immobiliàries en el període econòmic 2002, i es pot constatar que les diferents provisions per a operacions de tràfic i per a responsabilitats d'aquestes empreses són partides d'escassa importància en el balanç de situació, amb la qual cosa s'intueix la insuficient cobertura de riscos lligats al tràfic empresarial.

Cal destacar ara, finalment, la proposició de donar a l'UTE personalitat jurídica, donades les dificultats operatives en el tràfic juridicomercantil; d'aquesta manera, l'UTE desenvoluparia la seva pròpia actuació com una unitat econòmica més amb totes les facultats i responsabilitats pròpies. La raó d'aquesta proposició és el fet que si s'ha volgut crear la seguretat d'una responsabilitat il·limitada, que després indirectament s'està limitant amb la responsabilitat dels partícips, es pot admetre que l'UTE tingui una personalitat jurídica pròpia sotmesa als principis de control jurídics i comptables de tots els ens jurídics. A banda, l'UTE, com a unitat comptable, podria presentar uns estats financers propis i així es donaria una informació més clara i detallada d'aquesta associació temporal.

2.2 RÈGIM JURÍDIC FISCAL DE LES UTE

La regulació fiscal referida a les UTE ha estat el principal incentiu per al desenvolupament d'aquest tipus d'associació, és a dir, les unions temporals d'empreses tenen una fiscalitat avantatjosa respecte d'altres formes associatives, que fa que cada vegada es constitueixin més UTE.

2.2.1 Fiscalitat de les UTE

La fiscalitat de les UTE incorpora substancialment el que preveu la Llei 18/1982, de 26 de maig, sobre "Règim fiscal de les agrupacions i unions temporals d'empreses i de les societats de desenvolupament regional", derogada parcialment per la Llei 12/1991 d'"Agrupacions d'interès econòmic", per la Llei 43/1995 sobre "Impost sobre societats" i, més recentment, per la Llei 46/2002 de "Reforma parcial de l'impost de la renda de les persones físiques, l'impost de societats i l'impost de la renda de no residents" i pel Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost de societats.

Per aplicar el règim tributari previst en la normativa reguladora cal seguir una sèrie de requisits, entre els quals destaca la inscripció de l'UTE al Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda -mitjançant un comunicat a l'Administració Tributària, acompanyant-hi l'escriptura autoritzada, l'autoliquidació de l'impost d'actes jurídics documentats i l'alta d'IAE i NIF. Els altres requisits destacables per aplicar aquest règim tributari són:

1. Les empreses membre de l'UTE poden ser persones físiques o jurídiques residents o no a Espanya; si els partícips són persones físiques, s'exigeix que estiguin subjectes a l'impost de la renda de les persones físiques (IRPF) en règim d'estimació directa. S'exclouen els empresaris individuals que determinin

les bases imposables pel mètode d'estimació objectiva, en qualsevol de les dues modalitats: mòduls o bé coeficients.

2. L'objecte de l'UTE ha de ser l'execució d'una obra, subministrament o servei, dins o fora d'Espanya, amb els treballs complementaris que comporti. Un objecte social de caràcter genèric no és possible.
3. La durada de l'UTE correspon a la durada de l'obra, servei o subministrament, que constitueix el seu objecte social, amb un màxim de 25 anys i fins a 50 anys quan es tracta de contractes que comprenen l'execució d'obres i l'explotació de serveis públics.
4. L'òrgan de govern de l'UTE és el gerent únic, nomenat pels seus membres i amb poders suficients per dur a terme totes les actuacions necessàries. Aquest gerent únic pot ser una persona desvinculada dels partícips de l'UTE, però normalment sol ser un treballador d'una de les empreses partícips (concretament, l'empresa que presta el domicili social a l'entitat).
5. L'UTE es formalitza amb una escriptura pública, amb totes les dades identificades i voluntat dels atorgants per constituir l'UTE, juntament amb els estatuts, que contenen el que pauta l'articulat de la Llei 18/1982.

El contingut de l'escriptura es pot resumir en aquests punts:

- Denominació o raó de l'entitat, que ha de ser com a mínim la d'una de les empreses membre seguida de l'expressió "Unió temporal d'empreses, llei 18/1982, número..." (aquest número correspon al d'inscripció en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda).
- Objecte de l'UTE detallat.
- Data d'inici i durada de les activitats.
- Domicili fiscal, situat en el territori nacional.
- Aportacions al fons operatiu.

- Plantejament de finançament de les activitats.
- Nom i domicili del gerent.
- Percentatge de participació de les empreses membre en la distribució de resultats o en els ingressos i despeses de l'UTE.
- Responsabilitat davant de tercers, derivada dels seus actes.
- Criteri temporal d'imputació de resultats o, en el seu cas, d'ingressos i despeses.
- Altres pactes i condicions que els atorgants vulguin establir.

6. Les empreses membre de l'UTE estan solidàriament obligades davant l'Administració Tributària per tots els tributs que afectin l'UTE com a subjecte passiu, així com per les retencions de l'impost de societats i de l'impost de la renda de les persones físiques, que l'UTE estigui obligada a realitzar.

En definitiva, les UTE inscrites en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda tenen un règim fiscal especial que afecta l'impost de societats, l'impost de transmissions patrimonials, l'impost d'actes jurídics documentats i l'impost sobre activitats econòmiques.

2.2.2 Tractament fiscal a efectes de l'impost de societats

D'entrada, cal tenir present que les UTE són subjectes passius de l'impost de societats en virtut del que disposa l'article 7.1 c/ del Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, que aprova el text refós de la Llei de l'impost de societats. Per a les UTE inscrites en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda -que són la gran majoria- l'impost de societats s'aplica en règim de transparència fiscal, tot i que no s'anomena amb aquesta terminologia des de la Llei 46/2002, sinó com a règim especial de les UTE. Per analitzar el tractament fiscal de l'impost de societats en les UTE, cal determinar clarament la base imposable d'aquest impost.

2.2.2.1 Determinació de la base imposable i liquidació de l'impost

Per determinar la base imposable de l'impost de societats en les UTE és necessari que l'associació temporal porti una comptabilitat separada, ajustada als preceptes del Codi de comerç i al Pla general comptable, per trobar el resultat comptable pertinent. Una vegada conegut el resultat comptable, es pot arribar a la base imposable mitjançant els ajustaments corresponents, i és en aquest moment que, tant si la base imposable és negativa com positiva, s'imputa als socis de l'entitat.

Pel que fa a les deduccions, bonificacions i retencions, les UTE, com els altres subjectes passius de l'impost de societats, es poden beneficiar de les deduccions i bonificacions recollides en la normativa de l'impost, però seran imputables igualment als membres participants de l'UTE. D'altra banda, les retencions i ingressos a compte es traslladen als socis de l'UTE, que les poden deduir sense cap restricció de les pròpies quotes a pagar.

2.2.2.2 Imputació de la base imposable

Pel que fa a la imputació de la base imposable, les UTE inscrites en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda es poden acollir al règim de transparència fiscal, anomenat, segons la Llei 46/2002, règim especial de les UTE. A partir d'aquí cal diferenciar:

- Les UTE que operen a Espanya:
 - amb membres residents a Espanya;
 - amb membres residents a l'estranger.
- Les UTE que operen a l'estranger:
 - UTE inscrites a Espanya;
 - empreses espanyoles membres integrants d'UTE estrangeres.

2.2.2.2.1 UTE que operen a Espanya amb membres espanyols

Per les UTE que operen a Espanya i tenen les empreses partícips residents, les bases imposables positives i negatives (les negatives no són compensables) queden imputades íntegrament a les empreses membre. Conjuntament amb les bases imposables positives, es transmeten les bases de les deduccions i bonificacions en la quota corresponents a l'UTE perquè siguin imputades en la liquidació dels membres d'acord amb la normativa de la seva imposició personal (IRPF o IS), amb els límits corresponents en les respectives declaracions.

Si s'obtenen bases imposables negatives, d'acord amb el règim general de la transparència fiscal, les deduccions i bonificacions no es poden transmetre fins que l'entitat no aconsegueix bases imposables positives. Les UTE estan obligades a presentar declaració de l'impost de societats per ser subjectes passius d'aquest impost, però les bases s'imputen íntegrament als membres i, per tant, no es liquida cap quota per aquest impost. Cal tenir present que les bases s'imputen a les empreses membre en la proporció establerta en els estatuts -requisit que preveu la Llei 18/82. Aquesta imputació implica que l'empresa membre ha d'excloure de la seva declaració de l'impost de societats, mitjançant un ajustament extracomptable, la part del resultat comptable atribuïble a l'UTE i, d'altra banda, ha incloure en la seva declaració la imputació de la base imposable que procedeixi.

Els criteris d'imputació als partícips s'apliquen el dia en què conclou el període impositiu de l'entitat sotmesa a aquest règim fiscal, en la proporció que marqui l'escriptura o, quan no se'n tingui, a parts iguals. La imputació es farà:

- quan els partícips estiguin sotmesos a aquest règim, al tancament de l'exercici;
- en altres situacions, en el següent període impositiu.

L'opció escollida s'indica en la primera declaració i s'ha de mantenir en un període de tres anys.

2.2.2.2.2 UTE que operen a Espanya amb membres residents a l'estranger

Per les UTE que operen a Espanya amb membres residents a l'estranger el règim fiscal especial ja no s'aplica a les bases imposables positives obtingudes per les UTE que siguin imputables al soci no resident segons la seva participació. L'UTE tributa en l'impost de societats per la part de base imposable imputable al membre estranger en igualtat de condicions que qualsevol altra societat subjecta a l'impost de societats. Per això, a l'hora de fer la liquidació es tenen en compte les deduccions, bonificacions i ingressos a compte generats en l'UTE que corresponguin segons el grau de participació de l'entitat no resident. Si la base imposable obtinguda és negativa, es pot compensar amb bases imposables positives obtingudes per l'UTE en un termini de quinze anys. No es poden compensar amb les bases de les empreses membre.

D'altra banda, l'impost de societats no vincula la tributació del membre no resident d'una UTE a l'existència d'un establiment permanent en el territori espanyol. L'UTE tributa per la part de base imposable corresponent al membre no resident, encara que no existeixi un establiment permanent. A causa d'aquest sistema de tributació de les UTE, els beneficis corresponents a les societats no residents han de ser suportats íntegrament per aquestes empreses i és important que així ho disposin els estatuts de l'entitat. Un repartiment de resultats a parts iguals implicaria una càrrega tributària dels partícips no residents suportada pels altres membres de l'UTE.

2.2.2.2.3 UTE que operen a l'estranger inscrites a Espanya

D'acord amb l'actual Llei de l'impost de societats, les empreses membre d'una UTE que operin a l'estranger es poden acollir al mètode d'exempció per les rendes procedents de l'estranger. Concretament, els rendiments obtinguts per empreses membre d'UTE espanyoles que operen fora d'Espanya es poden acollir al mètode d'exempció sol·licitant-ho al Ministeri d'Economia i Hisenda.

La renda negativa obtinguda per l'UTE s'imputarà en la base imposable de les empreses partícips, i quan en successius exercicis l'UTE obtingui rendes positives, les empreses membre integraran la renda negativa prèviament imputada amb el límit de l'import d'aquestes rendes positives. L'exempció d'aquestes bases imposables obtingudes a l'estranger es fa mitjançant ajustaments negatius en la base imposable de l'impost de societats de la societat partícip resident. L'opció del mètode d'exempció implica que aquest sistema s'apliqui en tots els períodes impositius fins a l'extinció de l'UTE.

Així doncs, en el cas que l'UTE obtingui una base imposable negativa, s'integra a les bases imposables de les empreses membre, i si en els successius exercicis l'UTE obté rendes positives, les empreses partícips integren en la seva base imposable, amb caràcter positiu, la renda negativa prèviament imputada amb el límit de l'import d'aquestes rendes positives. Si no es fes així, la societat resident es beneficiaria, d'una banda, del sistema d'exempció en els beneficis i, d'altra banda, de la possibilitat d'imputar sense límit els resultats negatius en cas de pèrdues de l'UTE.

2.2.2.2.4 UTE estrangeres amb empreses membre espanyoles

D'acord amb el que disposa la normativa de l'impost de societats, les entitats que participen en obres, serveis o subministraments que es realitzin a l'estranger amb fórmules de col·laboració anàlogues a les UTE podran gaudir d'exempció respecte de les rendes procedents de l'estranger.

Les entitats hauran de demanar l'exempció al Ministeri d'Economia i Hisenda aportant informació similar a l'exigida per a les UTE constituïdes en territori espanyol, i l'autorització administrativa -que no és automàtica- valorarà si la forma de col·laboració és assimilable a l'UTE. En aquest sentit, l'Administració Tributària ha considerat determinats contractes de *joint ventures*, consorcis empresarials i altres formes de col·laboració sense que existeixi personalitat jurídica com a associacions equiparades a les UTE sempre que realitzin una obra, servei o subministrament.

2.2.2.3 Operacions entre l'UTE i les societats participants

La no aplicació de la normativa referent a operacions vinculades per les operacions realitzades entre una UTE i els seus participants, continguda en l'article 10.2 de la Llei 18/82 va quedar derogada per la Llei de l'impost de societats. Així doncs, actualment la participació dels membres d'una UTE en les activitats de l'UTE s'ha de realitzar a preus de mercat. L'esmentada participació sol ser molt activa ja que combina subcontractistes de l'UTE, cessió de maquinària, infraestructura, tecnologia, finançament, personal i altres mitjans, i en tots els casos que pugui existir una tributació inferior o un diferiment de la tributació, totes aquestes operacions es realitzen a preus de mercat.

D'altra banda, l'article 52 del Reglament de l'impost de societats dispensa de l'obligació de retenir sobre els rendiments satisfets entre l'UTE i les empreses membre, per això no hi ha l'obligació de retenir respecte als interessos o qualsevol altre rendiment satisfet entre l'UTE i els seus participants. En cas que l'empresa membre sigui no resident, sí que cal la retenció pels rendiments satisfets entre l'UTE i els participants i es fa segons el tipus de rendiment i els convenis internacionals aplicables.

2.2.2.4 Obligacions formals

El termini de presentació de la declaració de l'impost de societats d'acord amb el que disposa la normativa és de 25 dies naturals a partir dels sis mesos següents a la finalització del període impositiu. Si l'exercici coincideix amb l'any natural correspon als 25 dies naturals del mes de juliol. En aquest sentit, les UTE estan sotmeses al mateix termini que la resta de subjectes passius de l'impost de societats. S'ha modificat, d'aquesta manera, el termini per presentar la declaració de 25 dies des de l'aprovació dels comptes, recollit en l'anterior normativa de l'impost.

Pel que fa a la presentació dels pagaments fraccionats, les UTE que tinguin les empreses partícips residint en territori espanyol no tributaran per l'impost de societats i no han d'efectuar cap pagament fraccionat anticipat. Només si tenen algun membre que resideixi a l'estranger hauran de fer pagaments fraccionats per la part corresponent a la base imposable imputable a aquesta empresa membre. El pagament fraccionat es pot fer en qualsevol de les dues modalitats presentades per l'article 45 del text refós de la Llei de l'impost de societats, i la quantia del pagament serà el resultat d'aplicar a les bases previstes el percentatge establert en la Llei de pressupostos generals de l'Estat.

2.2.2.5 Pèrdua del règim fiscal especial

El règim fiscal especial explicat es perd en l'exercici en què l'UTE realitzi activitats diferents a les assenyalades en els documents constitutius o en les activitats accessòries o complementàries.

Si es perd aquest règim fiscal especial, el règim fiscal procedent és un dels dos següents:

- El règim general, és a dir, tributar per l'impost de societats de manera normal, ja que l'UTE és subjecte passiu de l'impost de societats.
- El règim d'atribució de rendes, ja que la realització d'activitats diferents podria implicar l'incompliment d'un dels requisits necessaris en la constitució de l'UTE, recollit en la Llei 18/1982, i, per tant, la figura associativa perdria la qualificació d'UTE.

2.2.3 Tributació a efectes de l'IVA

Les UTE són subjectes passius de l'impost sobre el valor afegit (IVA) ja que realitzen activitats empresarials que suposen entregues de béns i prestacions de serveis. Aquestes entitats sense personalitat jurídica estan obligades formalment, com qualsevol altre contribuent, a presentar les declaracions d'IVA, els corresponents llibres registre d'IVA i la documentació suport: factures emeses i factures rebudes.

En tot cas, els serveis prestats per les UTE a les empreses membre poden estar exempts d'IVA si aquestes empreses estan constituïdes exclusivament per persones o entitats que exercitin una activitat exempta o no subjecta a IVA. A tal efecte, cal recordar que els membres d'una entitat realitzen una activitat exempta o no subjecta a IVA quan el volum total anual d'operacions efectivament gravades per l'impost no excedeixi el 10% del total de les realitzades.

Les condicions que han de reunir les UTE per poder-se acollir a aquesta exempció, seguint el que disposa l'article 20.1.6 de la Llei de l'IVA, són les següents:

1. Que els serveis s'utilitzin directament i exclusivament en aquesta activitat i siguin necessaris per a l'exercici de l'activitat.
2. Que les empreses membre es limitin a reembossar la part que els correspon en les despeses realitzades en comú.
3. Que es conegui el dret a l'exempció en la delegació administrativa de la circumscripció territorial que correspongui al domicili fiscal del subjecte passiu, prèvia sol·licitud de l'interessat. Un cop reconegut el dret d'exempció, aquest dret té efectes respecte de les operacions que es meritin posteriorment a la data de la sol·licitud i l'eficàcia es manté mentre subsisteixin els requisits de l'exempció.

2.2.4 Impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

En l'impost de transmissions patrimonials (ITP) i actes jurídics documentats (AJD) estan exemptes les operacions de constitució, ampliació, reducció, dissolució i liquidació per les unions inscrites en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda, tal com ho disposa l'article 45.1 c/ del text refós de l'impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

2.2.5 Impost sobre activitats econòmiques

En l'impost sobre activitats econòmiques (IAE) les UTE es donen d'alta en l'epígraf corresponent a les "Agrupacions i unions temporals d'empreses", que és el 508, però sense pagar cap quota. Aquí cal recordar que les UTE realitzen la seva activitat a través de les empreses participants i que aquestes empreses ja paguen l'IAE que els correspon; es tracta, doncs, d'evitar el doble gravamen i per aquest motiu l'UTE com a entitat no paga l'IAE. En el cas que l'UTE realitzés una activitat diferent a la de les empreses membre, llavors sí que s'hauria de tributar independentment en l'epígraf corresponent.

Per finalitzar la fiscalitat de les UTE, cal tenir present que les unions temporals d'empreses tenen un número d'identificació fiscal (NIF), segons el que indica l'article 33 de la Llei general tributària.

2.2.6 Avantatges fiscals de la figura associativa de l'UTE

Els avantatges fiscals de l'UTE es resumeixen en una tributació més senzilla que les societats mercantils existents, i una tributació inferior, en molts casos nul·la pel que fa a les diferents operatives que porta a terme l'UTE. Es tracta de facilitar la constitució d'aquest tipus d'associacions per tal de beneficiar les activitats econòmiques de les entitats integrants, sense perjudici d'una doble imposició, ja que els participants en l'UTE tributen tal com ho disposa la legislació fiscal.

Podríem dir que l'objectiu de l'UTE és econòmic: es tracta de facilitar el desenvolupament d'aquests negocis sense un objectiu fiscalitzador, ja que, tal com disposa la vigent Llei 46/2002, de 18 de desembre, de "Reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques, l'impost de societats i l'impost de la renda de no residents", l'UTE segueix amb la transparència fiscal, tot i que l'esmentada llei

suprimeix aquest règim especial de transparència fiscal per a la resta d'ens econòmics que el tenien reconegut anteriorment.

Actualment, les UTE cada vegada estan més presents en el context econòmic i empresarial, ja que constantment es creen noves associacions gràcies als avantatges fiscals que tenen respecte d'altres fórmules de cooperació empresarial, com ara l'escàs formalisme exigit en el procés de constitució. D'altra banda, també és destacable que un aspecte desfavorable de les UTE és el tipus de responsabilitat que assumeixen els socis i la seva temporalitat, que pot suposar una sensació excessiva de provisionalitat entre els socis.